

Utbytte og arbeidsinntekt

Hvordan kan selskap og aksjonær med skatterettslig virkning disponere over lønn og utbytte?

Kandidatnummer: 594

Leveringsfrist: 25.4.2015

Antall ord: 15 669



Innholdsfortegnelse

1	TEMA.....	1
2	PROBLEMSTILLINGER	1
3	OPPBYGGING OG AVGRENSNING AV OPPGAVEN.....	2
4	KILDER OG METODE.....	2
5	SELSKAPETS DISPOSISJONER	3
5.1	Arbeidende aksjonær	4
6	SKATTEPLIKT FOR ARBEIDENDE AKSJONÆRS UTBYTTE OG ARBEIDSINNTÉKT	4
6.1	Disposisjonens innhold legges til grunn for skattevirkningen	5
6.2	Hva er disposisjonens faktiske innhold?	6
6.2.1	Er inntekten utbytte?	7
6.2.2	Er inntekten arbeidsinntekt?	8
6.3	Skattegrunnlagene alminnelig inntekt og personinntekt	10
6.4	Skattesatser	10
6.4.1	Alminnelig inntekt	11
6.4.2	Personinntekt	11
6.4.3	Utbytte	12
6.4.4	Arbeidsinntekt	12
6.5	Konklusjon	13
7	SKATTEVIRKNINGER FOR SELSKAPET OG DEN ARBEIDENDE AKSJONÆREN	13
7.1	Fra delingsmodell til aksjonærmodell	14
7.2	Skattevirkninger under skattereformen 1992	14
7.3	Skattemessig behandling ved inntektsskifting	15
7.4	Innføring av utbytteskatt for aksjonærer	19
7.5	Arbeidsgiveravgift	21
7.6	Oppsummering	21
8	KAN ARBEIDENDE AKSJONÆR VELGE MELLOM UTBYTTE OG LØNN MED VIRKNING FOR SKATTEBEHANDLINGEN?	22
8.1	Forarbeidene	22

8.2	Uttalelse fra skattedirektoratet	23
8.3	Rettstilstanden for arbeidende aksjonær	24
8.3.1	Hvilke skattevirkninger vil det få for arbeidende aksjonær at han ikke mottar lønn eller utbytte, men lar alle verdiene bli i selskapet?	24
8.3.2	Hvilke skattevirkninger vil det få for arbeidende aksjonær at han ikke mottar lønn, kun utbytte?	24
8.3.3	Hvilke skattevirkninger vil det få for arbeidende aksjonær at han kun mottar lønn, ikke utbytte?	26
8.3.4	Hvilke skattevirkninger vil det få for arbeidende aksjonær at han mottar både lønn og utbytte?	26
8.4	Konklusjon.....	26
9	KAN AKSJONÆREN MOTTA ARBEIDSINNTÉKT UTEN Å HA ARBEIDET?	27
9.1	Hvis aksjonæren ikke har ytt noen arbeidsinnsats	27
9.2	Lav arbeidsinnsats men høy arbeidsinntekt	29
9.2.1	Lovbestemmelse	30
9.2.2	Forarbeider.....	31
9.2.3	Uttalelse	32
9.3	Konklusjon.....	33
9.4	Vurderinger	34
10	TID MELLOM UTFØRT ARBEID OG MOTTATT INNTÉKT	35
11	HVORDAN SKATTLEGGE EN UIDENTIFISERT OVERFØRING?	36
11.1	Presumsjon for at det mottatte er utbytte.	36
11.2	Sammenblandet økonomi.....	37
11.3	Aksjonæren hevder det utbetalte er et lån.....	38
11.4	Aksjonæren hevder det utbetalte er arbeidsinntekt	40
11.5	Konklusjon.....	41
12	AVSLUTTENDE VURDERINGER	41
	KILDER	43

1 Tema

Denne oppgaven vil omhandle aksjonær som mottar utbetalinger fra eget selskap.

Det legges til grunn at aksjonæren har mulighet til å motta inntektstypene utbytte og/eller lønn. Utbytte er en disposisjon som overfører hele eller deler av selskapets overskudd til aksjonæren, mens lønn er vederlag for arbeid. Både utbytte og lønn utgjør inntekter for aksjonæren. Begge inntektene er også skattepliktige for aksjonæren.

Det legges til grunn at selskapet er et aksjeselskap med kun én, eller noen få aksjonærer. Det legges også til grunn at det er kun én, i så fall aksjonæren, eller noen få ansatte i selskapet.

Når dette legges til grunn, står man overfor en situasjon hvor aksjonæren har stor kontroll over selskapet.

Det er kun inntektene til én konkret aksjonær som skal tas i betraktning i denne oppgaven. Andre aksjonærers, eller andre ansattes inntekter skal ikke redegjøres for. I enkelte tilfeller vil også skattleggingen av selskapet tas med i vurderingen. Dette skal kun vise det helhetlige bildet. Skattevirkningene for selskapet som eget skattesubjekt vil ikke vurderes nærmere.

2 Problemstillinger

Oppgaven reiser spørsmål om hvilke utbetalinger en aksjonær kan motta fra det selskapet hvor han er aksjonær. Det tas kun utgangspunkt i inntektstypene utbytte og lønn. Det skal redegjøres for hvilket innhold disposisjonen må ha for at disse typene inntekter skal være utbetalt med skattemessig virkning. Det skal også redegjøres for ulikhetene i skattevirkningene av utbytte og arbeidsinntekt når de skattlegges som inntekt på aksjonærens hånd.

Oppgaven skal redegjøre for skattevirkningene av at aksjonæren mottar utbytte og/eller arbeidsinntekt i forhold til to alternative situasjoner. Det ene situasjonen er at aksjonæren har utført arbeid for selskapet. Den andre situasjonen er at aksjonæren ikke har utført arbeid for selskapet.

Oppgaven vil drøfte hvordan skattevirkningene for aksjonæren blir i disse ulike situasjonene.

Bakgrunnen for problemstillingen

I 2004-2006 ble det innført en ny skattereform. Denne førte til endringer i måten aksjeutbytter ble skattlagt på. Tidligere hadde utbytte i praksis vært skattefritt ved utdeling til aksjonæren, mens lønn ble skattlagt med progressive høye skattesatser. Med den nye måten å skattlegge utbytter på skulle inntektene fra utbytteutdeling bli skattepliktige. Oppgaven skal vise hvor-

dan denne endringen i skattereglene har hatt betydning for de disposisjonene selskap og aksjonær kan foreta ved utbetalinger til aksjonæren.

En siste problemstilling oppgaven skal ta for seg er hvordan det skattemessige behandlingen blir dersom det er foretatt en utbetaling fra selskapet til aksjonæren som ikke er gitt til kjenne for skattemyndighetene, en uidentifisert overføring.

3 Oppbygging og avgrensning av oppgaven

Det tas utgangspunkt i en utbetaling som er mottatt av aksjonær. Oppgavens oppbygning omhandler problemstillingene rundt hvordan denne inntekten som aksjonæren har mottatt skal skattlegges. Bakgrunnen for- og hensynene bak rettsreglene vil bli presentert fortløpende under de problemstillingene hvor det er naturlig og nødvendig for å forklare hvordan reglene er i dag.

Selskapsrettslige forhold vil kun bli drøftet i den grad de har innvirkning på skatteplikten. Grunnleggende skatterett med drøftinger av fordelsbegrepet og innvinningsbegrepet vil ikke bli drøftet i denne oppgaven. Det legges til grunn at disse og andre grunnleggende vilkår for at inntekten skal kunne skattlegges er oppfylt. Oppgaven vil heller ikke vurdere hvorvidt den formuerettslige disposisjonen er reell eller proforma, eller om den rammes av de ulovfestede omgåelsesreglene. Det avgrenses også mot problemstillinger som omfatter holdingselskaper og indre selskaper.

4 Kilder og metode

De lovfestede rettsreglene som fremgår av skatteloven er sentrale for oppgavens tema. Flere av problemstillingene i oppgaven vil derfor få en løsning bygget på lovtolking alene.

Det finnes en del rettspraksis på området. Mye er imidlertid fra tidligere skattelover og reformer, men brukes i den grad de har overførbare elementer til slik reglene er i dag. Mange av de prinsippene og hensynene som er utviklet og avklart gjennom rettspraksis og juridisk teori er fortsatt gjeldende.

Det er utformet en del forarbeider som omhandler innføringen av skattereformen 2004-2006. Disse berører i noen grad de problemstillingene som oppgaven reiser og vil bli benyttet som tolkningsmomenter.

Det foreligger også en uttalelse fra skattedirektoratet som omhandler noen de problemstillingene som oppgaven dreier seg om. Denne uttalelsen blir benyttet i flere settinger, og har fungert som en avklaring med hensyn til hvilken praksis som vil bli lagt til grunn av skattemyndighetene. I forhold til de aktuelle problemstillingene uttalelsen gir en avklaring for, har den lagt grunnlag for en liberal praksis.

Det finnes ikke mye juridisk litteratur som omhandler oppgavens problemstillingen spesielt. I forhold til de problemstillingene som kom opp før innføring av skattereformen 2004-2006 er det mer litteratur. Den litteraturen som finnes om generell skatterett har imidlertid gitt grunnlag for en bredere forståelse og å kunne vise sammenhenger.

Aarbakkes verker benyttes i flere forskjellige utgaver. Dette har blitt vurdert som nødvendig ettersom det er store variasjoner mellom hva som uttales i de forskjellige utgavene. Derfor benyttes 1987-utgaven av Skatt på inntekt i tillegg til 1990-utgaven. Dette er fordi Aarbakke i 1990-utgaven hadde fjernet en del stoff kun av hensyn til at boken skulle fungere som lærebok for studenter ved Universitetet i Oslo. Ettersom dette er anført som den eneste grunnen til at stoffet var fjernet i den nye utgaven, og Aarbakke sine vurderinger anses som grundige og godt funderte, benyttes de i denne oppgaven.

5 Selskapets disposisjoner

Oppgaven skal som nevnt dreie seg om aksjonær som arbeider i eget selskap. Det skal her redegjøres kort for hvilke disposisjoner selskapet kan gjøre i forhold til utbytteutdeling og arbeidsinntekt.

Den som er eier av en eller flere aksjer kalles i aksjeloven for aksjeeier.¹ Et annet begrep som benyttes er aksjonær. Det er begrepet aksjonær som blir benyttet videre i oppgaven. Den som er aksjonær i et aksjeselskap har visse rettigheter knyttet til sitt eierskap, såkalte aksjeeierrettigheter.² Disse fremgår av aksjeloven, av selskapets vedtekter og en eventuell aksjonæravtale. Som aksjonær har man alle de eierbeføyelser som knytter seg til aksjen. Når utbytte vedtas utdelt etter aksjeloven § 8-2, er det, ifølge aksjeloven § 8-3 første ledd, aksjonæren som har rett til å motta dette. I aksjeloven § 8-1 oppstilles det visse vilkår som må være oppfylt for at utbytte kan deles ut. Dersom disse vilkårene ikke er oppfylt, kan ikke utbytte lovlig deles ut.

Det er innledningsvis i oppgaven lagt til grunn at aksjonæren er eneaksjonær eller en av få aksjonærer. Selv om det er oppstilt en slik skranke for utdeling, vil aksjonæren ha muligheter for å foreta utbetalinger som strider med de vilkårene som følger av aksjeloven.

Hvis reglene i §8-1 ikke er fulgt, skal det mottatte ifølge aksjeloven § 3-7 første ledd føres tilbake til selskapet. Med aksjonærens store grad av kontroll er det liten, eller ingen sannsynlighet for at andre aksjonærer vil kreve utdelingen ført tilbake til selskapet. Om det kun er én

¹ Aksjeloven § 1-2

² Aksjeloven § 4-2

aksjonær vil det ikke være noen andre aksjonærer som kan kreve noe slikt. Dersom det ikke allerede var enighet om utdelingen og det er få aksjonærer i selskapet, vil det kunne være lettere å komme til enighet, enn i en situasjon med mange andre aksjonærer.

Det kan oppstå spørsmål om det er andre enn aksjonærene som kan kreve det utdelte utbyttet tilbakeført. Særlig kan det være tale om andre som har fordringer mot selskapet og anser sine dekningsmuligheter svekket når selskapets midler deles ut til aksjonæren.

Dersom utdelingen av utbytte ikke er fulgt, vil det også ha som følge at aksjonæren må betale skatt av hele det utdelte utbyttet uten skjermingsfradrag etter skatteloven § 10-12.

Dersom utbyttet ikke kreves tilbakeført til selskapet, blir disposisjonen stående.

Det er selskapet som betaler ut lønn som vederlag for arbeid som er utført. Om arbeidet utføres av en av selskapets aksjonærer spiller i utgangspunktet ingen rolle for lønnsutbetalingen. Lønnsutbetalingen kommer ifølge skatteloven § 6-1 til fradrag i selskapets inntekt ved beregning av skatt.

5.1 Arbeidende aksjonær

Når det er tette bånd mellom selskap og aksjonær foreligger det ikke nødvendigvis noen formell arbeidsavtale. Aksjonæren har også ofte stor kontroll over selskapets økonomi og utbetalinger, og stor grad av medbestemmelse i forhold til om han vil motta lønn, hvor mye lønn han skal motta, og hvor ofte han skal motta lønn.

Selv om aksjonæren ikke har en skriftlig avtale om hvor mye han skal arbeide for selskapet og hvor høyt vederlag han skal motta for arbeidet vil en inntekt som er vunnet ved arbeid være arbeidsinntekt. Hva som omfattes av innholdet begrepet arbeidsinntekt skal det redegjøres nærmere for i kapittel 6.

Dersom det er flere aksjonærer enn én, kan avtaler om aksjonærenes arbeidsinnsats og vederlag for dette reguleres i en aksjonæravtale. En aksjonæravtale etablerer et ordinært avtaleforhold mellom aksjonærene og er underlagt de alminnelige kontraktsrettslige regler.

6 Skatteplikt for arbeidende aksjonærs utbytte og arbeidsinntekt

Når den arbeidende aksjonæren har mottatt en inntekt må det vurderes hvorvidt inntekten er skattepliktig på aksjonærens hånd. I følge skatteloven § 5-1 er inntekter fra arbeid, kapital og

virksomhet skattepliktige. Hver av disse typene inntekt er presisert og regulert i egne bestemmelser i skatteloven. I denne oppgaven skal kun arbeid og kapital redegjøres for.

For at inntekten skal omfattes av skatteplikten etter skatteloven § 5-1 må den omfattes av enten det skatterettslige begrepet kapitalinntekt, eller det skatterettslige begrepet arbeidsinntekt. Spørsmålet er hva som omfattes av disse begrepene? Er det for eksempel nok til å omfattes av begrepene at inntekten kalles for kapitalinntekt eller arbeidsinntekt i selskapets regnskap og selskapet og aksjonærens selvangivelser?

6.1 Disposisjonens innhold legges til grunn for skattevirkningen

Det er et grunnleggende prinsipp i skatteretten at det er den formuerettslige disposisjonen, med det innholdet partene selv har gitt den som styrer hvilke skattemessige virkninger disposisjonen skal få. Aarbakke formulerte det slik: "Det kan oppstilles en hovedregel om at inntekter skal anses tilordnet de skatteskyldige ved det system av rettigheter som følger av rettsystemet for øvrig, i første rekke formueretten, familieretten, arveretten og trygde- og pensjonsretten."³ Han skriver videre at det er en forutsetning at inntektsberegningen skal basere seg på det rettighetssystemet som er fastlagt ved andre regler. Med dette menes at skattemyndighetene ved skattleggingen ikke skal gjøre om på de formuesforhold som er opprettet i andre deler av rettssystemet. Skattleggingen skal derimot foretas på de formuesforhold som allerede er dannet etter de formuerettslige regler.

Prinsippet om at skattevirkningen følger av den formuerettslige disposisjonen legges til grunn i både rettspraksis og juridisk teori, og har vært anvendt fast i rettspraksis fra 1920-tallet. Dette vises blant annet i to dommer fra Høyesterett inntatt i Rt.1924 s.353 og Rt.1927 s.717.

I denne oppgaven tas det utgangspunkt i det ovenfor nevnte prinsippet slikt det har kommet til uttrykk i dommer Bugges votum i Rt.1994 s.1064 (Bye). Ved avsigelse av domsgrunnene var dommer Bugge annenvoterende. Bugge var enig med førstvoterende i både resultatet og begrunnelsen, men hadde en presisering som for han var vesentlig ved avgjørelsen. Denne preseringen uttrykker godt det grunnleggende prinsippet om hvordan privatrettslige disposisjoner skal legges til grunn skattemessig.

Dommer Bugge uttalte: " Som lagmannsretten er inne på, er utgangspunktet i skatteretten at de skattemessige virkninger av en disposisjon, eller en transaksjon, beror på det innhold partene selv har gitt disposisjonen eller transaksjonen, bedømt etter de alminnelige formuerettsli-

³ Aarbakke, 1975 s.308

ge regler. Den materielle ordning partene har etablert seg imellom, innenfor avtalefrihetens ramme, styrer også de skattevirkninger ordningen skal få."

6.2 Hva er disposisjonens faktiske innhold?

Som beskrevet i forrige kapittel skal den formuerettslige disposisjonen som er foretatt mellom partene legges til grunn for skattevirkningen. Det er likevel ikke slik at det er det formuerettslige innholdet i begrepene som legges til grunn for skattevirkningen. Samme begrep kan ha forskjellig innhold ut fra hvilket rettsområde det benyttes på. For eksempel er det skatterettslige begrepet utbytte mer omfattende enn det selskapsrettslige begrepet utbytte. Det kan også være slik at ett faktisk innhold beskrives med forskjellige begreper på forskjellige områder.

Hva som menes med "disposisjonens faktiske innhold" skal vises med et eksempel. Man kan tenke seg at arbeidende aksjonær og selskap har oppgitt en inntekt som lønn i regnskapet og i ligningene. Når man får en nærmere beskrivelse av det faktiske innholdet viser det seg imidlertid at det ikke stemmer overens med den skatterettslige definisjonen av begrepet lønn. Aksjonæren har for eksempel ikke arbeidet. Da skal heller ikke inntekten skattlegges som lønn. Den formuerettslige disposisjonen blir likevel lagt til grunn. Skattemyndighetene går ikke inn og fører penger tilbake dit den kom fra. Dersom det finnes en hjemmel for å skattlegge disposisjonen blir dette gjort.

Det er altså avgjørende for at skattleggingen skal bli riktig at man først gjør det klart hva slags disposisjon det dreier seg om. Det er ikke avgjørende hva disposisjonen kalles, men hva som er det faktiske innholdet.

Når den arbeidende aksjonæren har mottatt en utdeling og denne er kalt for lønn i både selskapets regnskap og selskapet og aksjonærens ligninger, blir dette vanligvis lagt til grunn også skattemessig. Det er først når det viser seg at aksjonæren ikke har arbeidet, eller inntekten ikke er oppført som lønn i regnskap eller ligningene at det må vurderes hva slags inntekt man faktisk har for seg. For utdeling av utbytte vil det gjelde tilsvarende.

Om disposisjonen viser seg å være verken utbytte eller arbeidsinntekt, må det vurderes om man står overfor et annet skattepliktig forhold. Ettersom denne oppgaven skal fokusere på utbytte og arbeidsinntekt vil slike andre forhold kun tas med når de har en side til utbytte eller arbeidsinntekt.

Når den arbeidende aksjonæren har mottatt en inntekt, må det, for å kunne slå fast hvorvidt det foreligger skatteplikt, vurderes hva slags inntekt som er mottatt. Denne vurderingen må gjøres på bakgrunn av de reglene som oppstiller skatteplikten. Skatteloven § 5-1 hjemler skatteplikt for utbytte og arbeidsinntekt. Dersom inntekten som aksjonæren har mottatt omfattes

av disse begrepene kan inntekten skattlegges med hjemmel i § 5-1. Nedenfor skal det redegjøres for hvilke kjennetegn en inntekt må ha for at den skal omfattes av de skatterettslige begrepene utbytte og arbeidsinntekt.

6.2.1 Er inntekten utbytte?

Skatteloven § 5-1 hjemler skatteplikt for " enhver fordel vunnet ved (...) kapital". Aksjonæren mottar avkastning på den kapitalen som er investert i selskapet som utbytte. Utbytte er ifølge skatteloven §10-11 skattepliktig inntekt.

For å vurdere hvorvidt den inntekten aksjonæren har mottatt er utbytte må det først redegjøres for hva som ligger i det skatterettslige definisjonen av utbytte. Deretter må det tas stilling til hvorvidt den mottatte inntekten er slik at den inngår i den definisjonen.

Skatteloven § 10-11 andre ledd første punktum gir en definisjon på hva som skal regnes for utbytte. Bestemmelsen lyder: "Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær."

Bestemmelsen presiserer at enhver utdeling omfattes. Det stilles ingen krav til utdelingens lovlighet. Det kreves heller ikke at den må være i tråd med selskapsrettslige regler eller avtale for at utdelingen skal være skattepliktig. Også utdelinger som er foretatt i strid med regelen i aksjeloven § 8-1, skal derfor omfattes av definisjonen i skatteloven § 10-11 andre ledd, og er skattepliktig ifølge skatteloven § 10-11 første ledd.

Et annet vilkår for å omfattes av utbyttedefinisjonen i skatteloven §10-11, er at utbyttet er overført vederlagsfritt. Om selskapet har mottatt vederlag vil det være en situasjon med kjøp og salg, ikke en utdeling av selskapets verdier.

Det er kun de verdiene som er skapt i selskapet som skal skattlegges ved utdeling. Det innskuddet aksjonærene har gjort i henhold til vedtekter eller avtale, kan derimot ifølge skatteloven § 10-11 andre ledd tas ut igjen uten skattlegging.

Begrepet "vederlagsfri" omfatter også tilfeller hvor aksjonæren har ytt delvis vederlag for overføringen, slik at bare deler av det mottatte er vederlagsfritt.⁴ Det må derfor gjøres en konkret vurdering av de verdiene som er mottatt og hvorvidt det er ytt vederlag for hele eller deler av disse verdiene. Det er bare den utdelingen som er mottatt vederlagsfritt som omfattes av definisjonen utbytte.

⁴ Zimmer BAHR 2014 s.285

Videre kreves det at verdiene faktisk er overført. Dersom overføringen er vedtatt, men ikke gjennomført, er det ikke tale om utbytte.

Det er også et vilkår for å omfattes av begrepet utbytte i skatteloven § 10-11 at overføringen har skjedd fra selskap til aksjonær. Overføringer til andre enn aksjonæren rammes i utgangspunktet ikke. Dersom overføringen er skjedd til noen i aksjonærens familie, er imidlertid dette omfattet av skatteloven § 10-11 andre ledd, femte punktum. Bestemmelsen lyder: "Som utbytte til vedkommende aksjonær regnes også vederlagsfri overføring til aksjonærens ektefelle, eller til personer aksjonæren er i slekt eller svogerskap i opp eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som tante". Bestemmelsen nevner konkret de typene slektskap som skal omfattes. Overføringer til andre slektninger eller personer enn de nevnte skal derfor ikke anses å være en utdeling av utbytte. At utbytte blir overført til aksjonærens slektninger er særlig aktuelt i slike tilfeller som denne oppgaven omhandler; hvor aksjonæren har stor kontroll over selskapet.

For at disposisjonen fra selskapet til aksjonæren skal omfattes av begrepet utbytte fremgår det av lovteksten i § 10-11 andre ledd, at det må ha skjedd en overføring av verdier. Det som er overført, må altså ha en viss økonomisk verdi for at det skal omfattes av utbyttebegrepet. Dette har sammenheng med at verdien skal beskattes. For at inntekten skal kunne skattlegges må verdien av det overførte kunne beregnes i pengeverdi. Når verdien av den mottatte inntekten skal beregnes gjelder det såkalte armlengdeprinsippet. Dette går ut på at den prisen som ville vært gjeldende mellom to uavhengige parter skal legges til grunn.

Dersom den inntekten som aksjonæren har mottatt fra selskapet er utbytte skal skattevirkningen følge av dette og inntekten skal skattlegges som utbytte med hjemmel i skatteloven § 5-1.

6.2.2 Er inntekten arbeidsinntekt?

For at det mottatte skal skattlegges som arbeidsinntekt etter skatteloven § 5-1, må fordelingen være "vunnet ved arbeid".

For at inntekten skal være "vunnet ved arbeid" må aksjonæren ha utført et arbeid. Det oppstilles også et krav til sammenheng mellom det arbeidet aksjonæren har utført og den fordelingen som er mottatt. Begrepet arbeid kan beskrives som personlige tjenester med økonomisk karak-

ter.⁵ Den personlige aktiviteten har økonomisk karakter når den objektivt sett er egnet til å gi skattyteren fordeler.⁶

Det kreves ikke at fordelene kommer direkte fra selskapet som aksjonæren eier og er ansatt i.

Skatteloven § 5-10 gir en utførlig beskrivelse av hva som menes med arbeidsinntekter. Bestemmelsen er ikke uttømmende, men oppstiller eksempler på fordeler vunnet ved arbeid. Gjennom disse eksemplene dannes et grunnlag for en forståelse av hvilke inntekter som skal omfattes av begrepet "vunnet ved arbeid" i skatteloven § 5-1.

Skatteloven §5-10 angir som eksempler på arbeidsinntekt "lønn, honorar, feriepengar, og annen godtgjørelse (...)". Det er ikke noe krav om at "annen godtgjørelse" består av penger. Det er presisert i skatteloven § 5-11 til og med 5-14, at også utgiftsgodtgjørelse, naturalytelser, firmabil eller aksjer og opsjoner er omfattet av arbeidsinntektsbegrepet.

En naturalytelse er ifølge skatteloven § 5-12 første ledd "enhver økonomisk fordel som ytes i annet enn kontanter, sjekker og lignende betalingsmidler". Grunnen til også slike goder skal skattlegges som en fordel, er at når skattyteren mottar slike goder, slipper han å bruke de pengene han har mottatt som arbeidsinntekt til å kjøpe disse godene.

At fordelene må ha en økonomisk verdi følger av skatteloven § 5-12 første ledd. "Med naturalytelse menes enhver økonomisk fordel (...)". Også de etterfølgende bestemmelsene, som gir eksempler på forskjellige typer naturalinntekter, er av økonomisk karakter. Av dette kan det utledes at det kun er de naturalytelsene som har økonomisk karakter som omfattes av begrepet arbeidsinntekt. Det aksjonæren mottar i bytte mot sin arbeidsinnsats må altså ha en pengeverdi. Når en fordel er mottatt i annet enn penger, skal fordelens verdi ifølge skatteloven § 5-12 andre ledd, og skatteloven § 5-3, settes til omsetningsverdien. Omsetningsverdien er det beløpet aksjonæren må betale for å få en tilsvarende fordel på markedet.

Også inntekter som aksjonæren mottar indirekte kan være vederlag for arbeidsinnsats fra aksjonærens selskap. Om selskapet for eksempel har påtatt seg oppdrag for andre, og aksjonæren derfor utfører arbeid hos et annet selskap, skal aksjonæren som har utført arbeidet som hovedregel motta arbeidsinntekt fra sitt eget selskap. Om det viser seg at han ikke har mottatt

⁵ Aarbakke, 1990 s.27

⁶ Aarbakke, 1990 s.28

noen arbeidsinntekt, men at det selskapet han har vært på oppdrag hos har utført arbeider på aksjonærens hus, vil disse arbeidene utgjøre en indirekte arbeidsinntekt for aksjonæren.

6.3 Skattegrunnlagene alminnelig inntekt og personinntekt

I Norge har vi to skattegrunnlag; alminnelig inntekt og personinntekt. Når den arbeidende aksjonæren mottar inntekt skal inntekten for å bli beregnet skatt av, inngå i enten begge eller ett av disse grunnlagene.

Skattegrunnlaget alminnelig inntekt omfatter ifølge skatteloven § 5-1 første ledd inntekter fra arbeid, kapital og virksomhet. Før skatt beregnes av alminnelig inntekt, gjøres det ifølge skatteloven § 6-1 fradrag for de utgiftene skattyter har hatt til inntektenes ervervelse. Slike utgifter kan være kostnader med å komme seg til arbeidet, eller kostnader for utstyr skattyter trenger i arbeidet. Fradraget gjelder ikke hvis selskapet dekker utgiftene for han. I så fall er det jo ikke aksjonæren som har utgifter, men selskapet. Det er altså den arbeidende aksjonærens nettoinntekter som inngår i skattegrunnlaget alminnelig inntekt.

Skattegrunnlaget personinntekt omfatter ifølge skatteloven § 12-2 a, fordel vunnet ved arbeid etter skatteloven §5-10. Slike fordeler er inntekter som stammer fra skattyters aktive arbeidsinnsats som redegjort for i punkt 6.2.2. Personinntekt som skattegrunnlag benyttes kun for fysiske personer. Når skattegrunnlaget personinntekt skal beregnes, baserer dette seg på bruttoinntektene.

Arbeidsinntekter inngår i begge skattegrunnlagene, mens utbytte, som er en kapitalinntekt kun inngår kun i skattegrunnlaget alminnelig inntekt. En arbeidende aksjonær som har mottatt både arbeidsinntekter og utbytte, får beregnet skatt etter begge grunnlagene.

En aksjonær som ikke har arbeidsinntekt får ikke skatt beregnet i skattegrunnlaget personinntekt. Denne aksjonæren får kun beregnet skatt etter skattegrunnlaget alminnelig inntekt.

6.4 Skattesatser

Når det er klarlagt hva slags inntekt den arbeidende aksjonæren har mottatt, og at denne inntekten omfattes av skatteplikt og inngår i ett av skattegrunnlagene, gjenstår det å vurdere hvilke skatter som skal betales av inntekten, og hvilke satser som skal benyttes. Det skal først redegjøres for hvilke skatter som skal beregnes av skattegrunnlagene alminnelig inntekt og personinntekt. Deretter skal det vises hvordan skattesatsene for to typene inntekt, utbytte og arbeidsinntekt blir.

Aksjonæren har mottatt utbytte og/eller arbeidsinntekt. Disse er skattepliktige inntekter etter skatteloven § 5-1. Utbytte inngår i skattegrunnlaget alminnelig inntekt. Arbeidsinntekt inngår i skattegrunnlaget alminnelig inntekt og skattegrunnlaget personinntekt.

Personinntekt utgjør ifølge skatteloven § 12-1 grunnlag for toppskatt og trygdeavgift. Alminnelig inntekt er ifølge skatteloven § 1-1 første ledd b og § 15-3 grunnlag for beregning av fellesskatt til staten og skatt til kommune og fylkeskommune.

6.4.1 Alminnelig inntekt

Skattegrunnlaget alminnelig inntekt er beregningsgrunnlag for fellesskatt til staten og skatt til kommune og fylkeskommune. Skattesatsene vedtas hvert år i stortingets skattevedtak. I år gjelder stortingets skattevedtak for inntektsåret 2015⁷, heretter forkortet til ssv.

Fellesskatt til staten utgjør ifølge ssv. § 3-2 13,05 for personlige skattytere.

Inntektsskatt til fylkeskommunen utgjør ifølge ssv. § 3-8 2,60 % for personlige skattytere.

Inntektsskatt til kommunen utgjør ifølge ssv. § 3-8 11,35 % for personlige skattytere.

Arbeidende aksjonær omfattes av betegnelsen personlig skattyter i ssv. og skal betale skatt til både stat, kommune og fylkeskommune. Av den inntekten han mottar som inngår i skattegrunnlaget alminnelig inntekt må han betale til sammen 27% skatt.

6.4.2 Personinntekt

Skattegrunnlaget personinntekt er beregningsgrunnlag for trygdeavgift og toppskatt.

Trygdeavgift ilegges ifølge folketrygdloven § 23-3 med forskjellige satser basert på hva slags type inntekt skattyter har. Bestemmelsen har tre satser; høy sats, mellomsats og lav sats. Den inntekten som den arbeidende aksjonæren har mottatt er en "fordel vunnet ved arbeid", og skal ifølge folketrygdloven § 23-3 andre ledd ilegges trygdeavgift med mellomsats.

Satsene for beregning av trygdeavgift vedtas hvert år av Stortinget. Vedtaket gjøres i Stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden⁸.

Mellomsatsen utgjør ifølge vedtakets § 7 8,2 %.

Størrelsen på toppskatt vedtas årlig i Stortingets skattevedtak.⁹ I 2015 er ifølge ssv. § 3-1 toppskattesatsene slik: for inntekter under 550 550 kroner er det ingen toppskatt. Inntekter

⁷ Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2015

⁸ Stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2015

⁹ Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2015

mellom 550 550 kroner og 885 600 blir ilagt en toppskatt på 9%. Inntekter over 885 600 kroner illegges en toppskatt på 12%.

Dersom den arbeidende aksjonæren har inntekt over 885 600 kroner vil altså inntekten bli ilagt toppskatt med 12 % kun for den delen av inntekten som overstiger 885 600 kroner. Den delen av inntekten som ligger mellom 550 550 kroner og 885 600 kroner vil bli ilagt 9% toppskatt, og den delen av inntekten som er under 550 550 kroner blir ikke ilagt toppskatt. For å kunne vise hvordan aksjonæren blir skattlagt uten å måtte regne ut hvor mye katt han skal betale benyttes marginalsatt. Marginalsatten viser hvor mye skatt som blir lagt på den neste krona skattyter tjener. Når dette begrepet benyttes vil det altså ikke komme fram hvor mye skatt aksjonæren skal betale av den inntekten han har mottatt, men hvor mye skatt han skal betale når det tas utgangspunkt i en bestemt skatteposisjon.

Av den inntekten arbeidende aksjonær mottar som inngår i skattegrunnlaget personinntekt, skal den han altså betale enten kun folketrygdavgift som gir en marginalsattesats på 8,2%. Han kan også måtte betale folketrygdavgift og lav toppskatt. Dette gir en marginalsattesats på 17,2%. Eller han kan måtte betale folketrygdavgift og høy toppskatt, noe som gir en marginalsattesats på 20,2%.

Når det så skal redegjøres for hvor mye skatt arbeidende aksjonær skal betale på inntektene utbytte og arbeidsinntekt, må hver inntekt vurderes for seg.

6.4.3 Utbytte

Utbytte inngår kun i skattegrunnlaget alminnelig inntekt, og skattlegges kun med en marginalsattesats på 27%. Aksjonær som har mottatt utbytte betaler altså skatt til staten, kommune og fylkeskommune med en marginalsattesats på 27%.

6.4.4 Arbeidsinntekt

Arbeidsinntekt inngår i begge skattegrunnlagene. Arbeidende aksjonær som har mottatt arbeidsinntekt betaler skatt til staten, kommune og fylkeskommune av skattegrunnlaget alminnelig inntekt med en marginalsattesats på 27%. Han betaler også folketrygdavgift og toppskatt av skattegrunnlaget personinntekt med en marginalsattesats på 8,2%, 17,2% eller 20,2%.

Til sammen blir dette en skattlegging med marginalsattesats på 35,2% for inntekter uten toppskatt, 44,2% for inntekter med lav toppskatt eller 47,2% for inntekter med høy toppskatt.

6.5 Konklusjon

Det foreligger en formuerettslig disposisjon mellom selskap og aksjonær. Innholdet i disposisjonen tilsier at inntekten er skattepliktig etter skatteloven § 5-1. Skattegrunnlagene personinntekt og alminnelig inntekt legger skatt på inntekter som er utbytte og inntekter som er arbeidsinntekt.

Aksjonæren har mottatt utbytte og/eller arbeidsinntekt.

Den inntekten aksjonæren har mottatt som er utbytte skal skattlegges i skattegrunnlaget alminnelig inntekt. Marginalskattesatsen for inntekten er 27%.

Den inntekten aksjonæren har mottatt på bakgrunn av sin arbeidsinnsats er arbeidsinntekt og skal skattlegges både i skattegrunnlaget alminnelig inntekt og skattegrunnlaget personinntekt. Marginalskattesatsene for denne inntekten er enten 35,2%, 44,2% eller 47,2%, avhengig av hvor høye arbeidsinntekter aksjonæren har hatt.

7 Skattevirkninger for selskapet og den arbeidende aksjonæren

I oppgaven er det lagt til grunn at aksjonæren har stor grad av kontroll over selskapet. Det legges her til grunn at aksjonæren og selskapet også har felles økonomiske interesser i å betale lite skatt.

I forrige kapittel ble det redegjort for hvordan utbytte og arbeidsinntekt skattlegges på aksjonærens hånd. På aksjonærens hånd blir utbytte skattlagt med en marginalskattesats på 27%, mens arbeidsinntekt skattlegges marginalskattesatser på 35,2%, 44,2% eller 47,2% avhengig av hvor høye arbeidsinntekter aksjonæren har. På aksjonærens hånd er det altså store forskjeller i skattesatsene for de to typene inntekt.

Slike store forskjeller i marginalbeskatningen kan virke som en motivasjonsfaktor for den arbeidende aksjonæren til å få en type inntekt til å fremstå som en annen ved likningen enn det de er opptjent som. Å fremstille arbeidsinntekt som utbytte vil kunne spare skatteutgifter for den arbeidende aksjonæren. I et tilfelle som det oppgaven omhandler, hvor den arbeidende aksjonæren har stor grad av kontroll over selskapet, også økonomisk, vil også mulighetene for å gjennomføre slike disposisjoner være til stede.

Det skal vises hvordan reglene tidligere fungerte på en slik måte at det var lønnsomt for aksjonær og selskap å fremstille en inntekt som noe annet enn den er opptjent som og hvilke

metoder som ble benyttet for å bøte på svakhetene ved systemet. Det skal også vises hvordan lovgiver har nå har utformet skattesystemet på en slik måte at det ikke lenger er lønnsomt for arbeidende aksjonær å fremstille en inntektstype som noe annet enn den er opptjent som. Dette systemet legger til grunn, som det også er gjort i denne oppgaven, at aksjonær og selskap har felles økonomiske interesser.

7.1 Fra delingsmodell til aksjonærmodell

I årene 2004-2006 ble den nye skattereformen innført. Med reformen ble også aksjonærmodellen innført som metode for å skattlegge utbytte ved utdeling til aksjonær. Tidligere hadde utbytte i praksis vært skattefritt. Aksjonærmodellen, med de endringene som er aktuelle for denne oppgaven, trådte i kraft 1. januar 2006.¹⁰

Aksjonærmodellen skulle sørge for at den inntekten som selskapet tjener og som gir det overskuddet som utbyttet deles ut fra, skattlegges på aksjonærens hånd etter at det er delt ut fra selskapet. Denne inntekten blir altså skattlagt to ganger; en gang på selskapets hånd og en gang på aksjonærens hånd. Skillene i skattleggingen av utbytte og arbeidsinntekt skulle som en følge av dette bli mindre.

Det skal her gis en mer utførlig redegjørelse for hvilke regler og prinsipper som har blitt innført med skattereformen 2004-2006. Det skal også vises hvordan de endringene som ble gjort førte til en mer lik skattlegging av utbytte og arbeidsinntekter.

Skattereformen 2004-2006 skulle bygge på de samme prinsippene som var innført for den allerede gjeldende skattereformen fra 1992. Skattereformen som ble innført i 2004-2006 skulle sørge for en bedre gjennomføring av disse prinsippene.

7.2 Skattevirkninger under skattereformen 1992

Den skattereformen som ble innført 1992 og som fungerte fram til den nye skattereformen ble innført i 2004-2006, hadde hatt som målsettinger å innføre brede skattegrunnlag og å ha en felles lav og flat skattesats på alminnelig inntekt.¹¹ Det var et mål å etterstrebe horisontal likhet ved skattlegging av inntekter. Like typer inntekter skulle altså beskattes likt uavhengig av hvem som hadde opptjent dem. Det skulle føres en progressiv beskatning av inntekter som ble

¹⁰ Endringslov til skatte- og avgiftslovgivningen mv. av 10.12.2004 nr.77

¹¹ NOU 2003:9 8.1

beregnet under skattegrunnlaget personinntekt, mens skattesatsen på alminnelig inntekt skulle være på 28%.

Både før og etter skattereformen av 1992 var det store satsforskjeller i beskatningen av arbeidsinntekter og kapitalinntekter.¹² Systemet benyttet godtgjørelsesmetoden ved utdeling fra selskap til aksjonær. Denne metoden skulle forhindre økonomisk dobbeltbeskatning. Når selskapet betalte skatt for sitt inntektsoverskudd, skulle ikke aksjonæren bli skattlagt ved utdeling. Kun dersom det var ulikheter i skattesatsene for selskap og aksjonær måtte aksjonæren betale skatt, og da kun den skatten differansen utgjorde. Hovedregelen var at aksjonær og selskap hadde samme skattesats for alminnelig inntekt, og aksjonæren ville ved utdeling få godtgjørelse for skatten på hele det utdelte beløpet. Godtgjørelsessystemet førte i praksis til at utbytt¹³e var skattefri inntekt på aksjonærens hånd.¹⁴ Forskjellen i marginalbeskatningen på utbytte og arbeidsinntekt lønn inklusive arbeidsgiveravgift og utbytte var på 36,7 prosentpoeng. Uten arbeidsgiveravgiften, medførte forskjellene i beskatning 27,3 prosentpoeng. Når forskjellene i skattesatsene var så store hadde de aksjonærene som arbeidet i egne selskaper mye å spare i skatteutgifter om de kunne få utbetalt utbytte i stedet for lønn.

At den store forskjellen i beskatning av utbytte og arbeidsinntekt kunne medføre slike insentiver var tatt i betraktning da skattereformen 1992 ble innført. For å unngå at arbeidende aksjonærer mottok utbytte og lite eller ingen arbeidsinntekt, var delingsmodellen innført. Delingsmodellen skulle gjelde der aksjonæren eide mer enn 2/3 av selskapet og også hadde krav på tilsvarende andel av overskuddet. Modellen skulle benyttes for å beregne hvor stor del av selskapets inntekt som var resultat av personlig skattyters arbeidsinnsats, og hvor stor del som var et resultat av personlig skattyters investerte kapital. Modellen skilte imidlertid mellom aktive og passive eiere, og det var muligheter for aksjonærene til å tilpasse seg systemet ved å ta inn flere passive eiere. Slik skulle det som i realiteten var arbeidsinntekter fremstå som kapitalinntekter. Dette fenomenet ble kalt for inntektsskifting.¹⁵

7.3 Skattemessig behandling ved inntektsskifting

Som det ble redegjort for i forrige kapittel, viste det seg altså at bruk av delingsmodellen ga arbeidende aksjonær og selskap muligheter for å disponere utbetalingen på en måte som gjorde at arbeidsinntekter fremsto som kapitalinntekter,¹⁶ såkalt inntektsskifting.

¹² NOU 2003:9 8.2.2. s.173.

¹³ NOU 2003:9 8.2.2

¹⁴ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) 5.2

¹⁵ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) 5.1

¹⁶ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) 5.3

Her skal det beskrives to typer situasjoner hvor skattyters disposisjon skulle hatt andre skattevirkninger enn det skattyter selv har lagt opp til i sin ligning og i selskapets regnskap. Den ene er omklassifisering. Den andre er illeggelse av lønn.

Omklassifisering

I punkt 6.1 ble det redegjort for prinsippet om at den formuerettslige disposisjonen skal legges til grunn for skatteplikten. Når skattemyndighetene omklassifiserer inntekt legger de til grunn disposisjonens faktiske innhold. Dersom det viser seg at det faktiske innholdet ikke stemmer overens med det skattyter har oppført det som i regnskap og selvangivelser, må skattemyndighetene omklassifisere inntekten, slik at de kan legge riktig innhold til grunn for skattevirkningen. Denne metoden blir kalt for omklassifisering.

Dersom arbeidende aksjonær ha mottatt et vederlag som i regnskap og selvangivelser fremstår som utbytte, mens skattemyndighetene mener disposisjonens faktiske innhold betyr inntekten er vunnet ved arbeid, kan inntekten av skattemyndighetene bli "gjort om" tilbake til arbeidsinntekt. Det skjer ingen endringer i selve den formuerettslige disposisjonen som er gjort, men den får ny benevnelse skatterettslig, og skattevirkninger etter sitt egentlige innhold.

Et eksempel på omklassifisering er inntatt i UTV 2005 s.1356, en dom fra Hedmarken tingrett.¹⁷ Arbeidende aksjonær mottok hele 50% av utbyttet som ble utdelt, selv om han hadde en eierandel som tilsa at han kun skulle ha 30%. Det var for retten "åpenbart" at aksjonæren hadde mottatt utbytte som kompensasjon for arbeid. Den delen av utbyttet som oversteg hans eierandel ble derfor omklassifisert til lønn av tingretten.

Den inntekten som den arbeidende aksjonæren hadde mottatt ut over det han skulle mottatt i utbytte ble altså skattlagt som arbeidsinntekt. Grunnlaget for å omklassifisere var at aksjonæren hadde arbeidet, men ikke mottatt vederlag for dette. Når aksjonæren så hadde mottatt et stort utbytte var det grunnlag for å anse hele eller deler av dette som vederlag for den arbeidsinnsatsen som aksjonæren hadde nedlagt i selskapet.

Ileggelse av lønn

En annen situasjon hvor skattemyndighetene måtte gripe inn og endre aksjonærens vurderinger er hvor de inntektene som skulle skattlegges hos aksjonæren var lavere enn de faktiske forholdene tilsa at de skal være.

¹⁷ TSUMO-2010-194704

Dersom det viser seg at skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av interessefellesskap, gir skatteloven § 13-1 hjemmel for å fastsette inntekten ved skjønn. Vilåret er at skattyteren har fått sin inntekt redusert. Videre må skattyteren ha et interessefellesskap med et annet skattesubjekt. Reduksjonen i inntekt må skyldes interessefellesskap med dette andre subjektet. I et tilfelle som denne oppgaven tar utgangspunkt i, hvor aksjonæren har stor kontroll over selskapet, må aksjonæren altså ha mottatt en lavere inntekt enn han ville hatt hvis ikke han hadde hatt så stor grad av kontroll over selskapet for at bestemmelsen skal komme til anvendelse. Det er nettopp denne kontrollen, og det at aksjonæren er eneaksjonær, eller en av få aksjonærer som gjør at aksjonæren og selskapet har felles interesse i at skattleggingen blir så lav som mulig(interessefellesskap). Dersom aksjonærens inntekt er redusert, vil dette gjerne føre til at selskapets inntekt er tilsvarende høyere. Om aksjonæren ikke hadde vært aksjonær i selskapet har det formodningen mot seg at han ville godtatt en slik inntektsreduksjon til fordel for et annet skattesubjekt. Bestemmelsen omhandler ikke tilfeller hvor skattyter har fått for høy inntekt.

Skatteloven § 13-1 er en såkalt omgåelses- eller gjennomskjæringsregel.¹⁸ I tilfeller hvor arbeidende aksjonær ikke hadde mottatt lønn, eller hadde mottatt en lavere lønn enn det forholdene ellers skulle tilsi, og dette hadde sammenheng med interessefellesskapet med selskapet, benyttet skattemyndighetene denne hjemmelen for å ilegge skattyter en skjønnsmessig fastsatt lønn. Den lønna som ble ilagt av skattemyndighetene kalles i juridiske artikler for tvangslønn.¹⁹

Et eksempel fra rettspraksis hvor skattemyndighetene ilignet skattyter lønn med hjemmel i skatteloven § 13-1 er LB-2004-92819(Dillerud), som senere ble stadfestet i en kjennelse fra Høyesterett, HR-2006-2054A. Eierne av et ansvarlig selskap hvor delingsreglene skulle vært anvendt, hevdet at det forelå en privatrettslig gyldig avtale mellom han og de andre eierne som bestemte hvordan selskapsoverskuddet skulle fordeles, og at denne skulle legges til grunn skatterettslig. På grunn av denne avtalen hevdet han at skattemyndighetene ikke kunne ilegge han lønn for det arbeidet han hadde utført. Grunnen til dette, var at en slik klassifisering av inntekten ville påvirke ikke bare hvor stor andel av selskapets overskudd han selv ville få krav på, men også hva de andre eierne ville få krav på. Legen tok altså utgangspunkt i prinsippet om at disposisjoner skulle legges til grunn med sitt formuerettslige innhold, og mente at dette skulle medføre at avtalen som var inngått mellom selskapseierne om fordelinga skulle legges til grunn etter sitt innhold.

¹⁸ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) 5.3

¹⁹ Gjems-Onstad, 2006, s.48-53

Skattemyndighetene derimot, hevdet at det forelå et interessefellesskap mellom aksjonærene, og at dette interessefellesskapet hadde redusert legens inntekt.

Legen hadde arbeidet, men ikke mottatt vederlag for arbeidet. Legen mente at avtalen regulerte også denne situasjonen, slik at verdien av arbeidet skulle beholdes i selskapet. Ved utdeling etter den avtalte brøken ville også de andre eierne få del av dette.

Når skattemyndighetene regnet med at legen skulle hatt utbetalt godtgjørelse for det arbeidet han hadde utført, ville han komme over den såkalte to-tredjedels-grensa. Han ville derfor ikke lenger kunne nyte godt av godtgjørelsesmetoden.

Skattemyndighetene mente altså at det formuerettslige innholdet i disposisjonen ikke var slik som legen hadde lagt til grunn i sin ligning, men at det var et annet faktisk innhold som måtte legges til grunn for disposisjonens skattevirkning.

Det uttales i kjennelsen " A har gjort gjeldande at likningsstyresmaktene ikkje på dette viset kan endre inngåtte avtalar, og at det i høgda kan vere spørsmål om å omklassifisere 200.000 kroner av overskotsdelen til løn. Til dette vil eg seie at gjennomskjering inneber at inngåtte avtalar blir gjennomskorne ved skattevurderinga utan at dette grip inn i dei privatrettslege tilhøva."

Når inntekten som var skapt ved legens arbeidsinnsats ble delt ut som kapitalinntekt til alle eierne, ikke til legen selv, førte dette til at legens inntekt ble redusert i forhold til det den ville vært om han hadde fått vederlag for sin arbeidsinnsats. Avtalen som var inngått mellom legen og de andre medeierne førte altså til at disposisjonene ikke ble lagt til grunn med sitt faktiske innhold for den skattemessige behandlingen. Det faktiske innholdet i disposisjonen ville vært at legen mottok vederlaget som han skulle hatt på bakgrunn av sin arbeidsinnsats, og at eierne delte overskuddet etter eierforholdet. Skattemyndighetene fikk medhold i Høyesterett, og legen ble ilagt en skjønsmessig fastsatt lønn på bakgrunn av sin arbeidsinnsats, samt straffeskatt.

Ut fra det som er redegjort for ovenfor om omklassifisering og illeggelse av lønn, kan det konkluderes med at det under skattereformen 1992 var viktig for skattemyndighetene å gjennomføre skillet mellom inntekststypene utbytte og arbeidsinntekt strengt. Det var administrative utfordringer for likningsmyndighetene i arbeidet å overprøve arbeidende aksjonærers lig-

ninger for å avdekke inntektsskifting²⁰ og det må også antas at arbeidende aksjonærer brukte både tid og ressurser på å forsøke å tilpasse seg reglene på best mulig måte. Hensynet til en mer effektiv ressursbruk talte derfor for at skillet mellom passive og aktive eiere ble opphevet,²¹ og at skattesatsene på utbytte og lønn ble mindre ulike.²²

7.4 Innføring av utbytteskatt for aksjonærer

Med innføringen av skattereformen 2006 ønsket man å redusere mulighetene for, og lønnsomheten av skattemotiverte tilpasninger.²³ Med de reglene som fulgte av aksjonærmodellen skulle det ikke lenger være noe behov, slik som beskrevet i kapitlet ovenfor, for å omklassifisere fra utbytte til lønn eller å iligne skattyter lønn når han ikke hadde mottatt lønn for arbeidsinnsatsen som var nedlagt.

Mens systemet med delingsmodellen, ved skattereformen 1992, skulle forhindre økonomisk dobbeltbeskatning, ble det ved innføringen av skattereformen 2006 lagt opp til en bevisst bruk av økonomisk dobbeltbeskatning. Det ble innført utbyttebeskatning av aksjonærer som var fysiske personer. For å unngå at selskapsoverskuddet ble skattlagt flere enn to ganger, blir selskapsaksjonærer fritatt for skatteplikt på utbytte, med unntak av 3%, under den innførte fritaksmetoden.²⁴ For personlige aksjonærer blir utbyttet skattlagt ved utdeling til aksjonæren, men slik at en del av avkastningen, den såkalte alternativavkastningen, blir skjermet fra å bli ilagt inntektsskatt.²⁵ Denne metoden for å skjerme en del av inntekten fra skattlegging kalles for skjermingsmetoden.

Skjermingsmetoden skulle bidra til å gjøre aksjonærmodellen investeringsnøytral.²⁶ Det skulle ikke være noen større risiko å investere penger i et aksjeselskap enn å sette dem inn på høyrentekonto i en bank. Ifølge skatteloven § 10-12 skal "personlig skattyter (...) gis fradrag for skjerming i fastsatt alminnelig inntekt". Skjermingsfradraget følger aksjen selv om utbytte ikke blir utdelt et år. Dette skjer ved at ubenyttet skjermingsfradrag ifølge § 10-12 andre ledd blir tillagt seinere års skjermingsfradrag. Dersom selskapet et år ikke deler ut utbytte blir altså den skjermingen som skulle vært gitt dette året lagt til ved neste års utdeling.

²⁰ NOU 2003:9 3.1

²¹ NOU 2003:9 10.1

²² NOU 2003:9 8.1

²³ NOU 2003:9 3.1

²⁴ Aksjeloven § 2-38

²⁵ Ot.prp.nr1 (2004-2005) 5.1

²⁶ NOU 2003:9 10.2.3

Her skal det beskrives kort hvordan reglene fungerer for å vise virkningen av de nye utbytte-reglene som har blitt innført med skattereformen 2006. Deretter skal det gjøres en sammen-
ligning med reglene for beskatning av arbeidsinntekt.

Etter at fradrag er gjort for de utgiftene selskapet har til inntektenes ervervelse etter skatteloven § 6-1, skal selskapet betale 27% skatt av sitt overskudd. Av hele overskuddet er det derfor kun 73% igjen til utdeling til aksjonæren. Når aksjonæren så får utdelt utbytte skal han betale skatt av denne inntekten, med unntak av det beløpet han får trukket fra i fradrag for skjerming etter skatteloven § 10-12. Inntekten som skattlegges på aksjonærens hånd er allerede skattlagt én gang hos selskapet før den deles ut, altså dobbeltbeskatning.

Eksempel på beregning av den samlede skatten for selskap og aksjonær ved utbytteutdeling:
Det utbyttet aksjonæren får utdelt stammer fra selskapets overskudd og er ifølge § 5-20 kapitalinntekt. Kapitalinntekter inngår kun i skattegrunnlaget alminnelig inntekt. Aksjonærens skatt skal beregnes av grunnlaget alminnelig inntekt. På samme vis som for lønn som er beskrevet ovenfor, utgjør den samlede skattesatsen på alminnelig inntekt 27%.

Selskapet har 100 kroner i overskudd. Av dette skal selskapet betale 27% skatt. Dette utgjør 27 kroner. Etter at skatten er betalt er det 73 kroner igjen til utbytteutdeling til aksjonæren. Aksjonæren skal betale 27% skatt av disse 73. 27% av 73 er 19,71. Den samlede skatten for selskapet og aksjonæren blir 46,71. Ut av de 100 som var overskudd er den samlede skatten for selskap og aksjonær på 46,71%

Som det ble redegjort for i punkt 6.4, er den marginale skattesatsen på lønnsinntekter opp til 550 550 kroner 35,2%, på lønnsinntekter opp til 885 600 er den 44,2% og på inntekter over 885 600 er marginalsattesatsen 47,2%. Den utregninga som er gjort over, med sammenlagt utbyttebeskatning for selskap og aksjonær, viser at kun de høyeste arbeidsinntektene skattlegges med en høyere marginalsattesats enn utbytte: 47,2% på arbeid mot 46,71% på utbytte.

Aksjonær og selskap samlet sett betaler altså mer skatt ved utbytteutbetalinger til aksjonæren enn ved lønnsutbetalinger til aksjonæren når aksjonæren tjener opp til 885 600 kroner. Ved høye lønnsinntekter er imidlertid den marginale skattesatsen på utbytte lavere. Aksjonær og selskap samlet sett vil altså betale mindre skatt på utbytteutbetalinger til aksjonæren enn på lønnsutbetalinger til aksjonæren hvis aksjonæren tjener over 885 600 kroner.

7.5 Arbeidsgiveravgift

I følge folketrygdloven § 23-2 første ledd er arbeidsgiver pliktig til å "betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innrapportere".

Når den arbeidende aksjonæren mottar arbeidsinntekt skal altså selskapet betale arbeidsgiveravgift av det utbetalte. Mens selskapet ilegges skatt på overskuddet ved skattegrunnlaget alminnelig inntekt før det deles ut som utbytte, ilegges selskapet arbeidsgiveravgift som en skatt på arbeidsinntekten før denne deles ut som lønn.

Arbeidsgiveravgiften er differensiert etter kommunens beliggenhet og utgjør opp til 14,1 % av det beløpet som skal innrapporteres.²⁷ Det legges til grunn at satsen for den arbeidende aksjonærens selskap er 14.1%

Når arbeidsgiveravgiften legges til marginalsattesatsene for den arbeidende aksjonærens arbeidsinntekt til blir den totale satsen for inntekter som ikke blir ilagt toppskatt 49,3%. For inntekter som ilegges lav toppskatt blir marginalsattesatsen 58,3% og for inntekter med høy toppskatt blir marginalsattesatsen 61,3%.

Den marginale sattesatsen på utbytte når man tar for seg den samlede virkningen for selskap og aksjonær er, som vist i punkt 7,4 på 46,71%. Dersom arbeidsgiveravgifta skal legges til den marginale sattesatsen på arbeidsinntekt, vil det gjennomgående være mer attraktivt for selskapet og aksjonæren samlet sett å motta utbytte enn lønn.

Det antas imidlertid utgiftene med å betale inn arbeidsgiveravgift veltes over på arbeidstakerne.²⁸ De får, om antakelsen er riktig, lavere lønn før arbeidsgiveravgifta blir ilagt enn de ville hatt hvis ikke arbeidsgiver måtte betale denne. Avgifta vil også ha denne innvirkningen på aksjonærens lønn.

7.6 Oppsummering

Mens det tidligere var store forskjeller i de marginale sattesatsene på utbytte og arbeidsinntekt, kan vi se at en innføring av aksjonærmodellen har ført til at utbytte og arbeidsinntekter blir beskattet med sattesatser som er mer like. Som en følge av at utbytte nå skattlegges også

²⁷ Folketrygdloven §23-2 tolvte ledd og Stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2015 §3

²⁸ Zimmer 2014 s.96

på aksjonærens hånd skal det ikke være et behov for å omklassifisere og ilegge tvangslønn slik det ble praktisert tidligere.

Når det kommer til arbeidsgiveravgifta må imidlertid også denne ses som en utgift på selskaps hånd, som påføres ved lønnsutbetalinger. Når denne blir inkludert i marginalsattesatsene for arbeidsinntekt, vil alle arbeidsinntekter ha høyere marginalsattesats enn utbytte. Ettersom arbeidsgiveravgiften kan sies å veltes over på den som mottar lønn tas den ikke med i den videre beregninga av marginalsattesatsene. Konklusjonen blir derfor at marginalsattesatsene ved arbeidsinntekter er lavere enn ved utdeling av utbytte, opp til nivået for høyeste toppskattesats. Over dette nivået er marginalsattesatsen for arbeidsinntekter høyere enn for utbytte.

Redegjørelsen ovenfor viser at den marginale skattesatsen på utdeling av utbytte er høyere enn marginalsattesatsen på lave og middels lønnsinntekter, mens den ved høye lønnsinntekter er noe lavere. Ettersom det nå er mer like marginale skattesatser på utbytte og lønn skal det ikke lenger være noen skattemessig grunn for arbeidende aksjonær til å få arbeidsinntekter til å fremstå som utbytte.

8 Kan arbeidende aksjonær velge mellom utbytte og lønn med virkning for skattebehandlingen?

Når marginalsattesatsene på lønn og utbytte nå er mer like, kan det spørres om det fortsatt er nødvendig å skille mellom arbeidende aksjonærs utbytteinntekter og arbeidsinntekter. Når aksjonæren ikke lenger har noe økonomisk interesse i å ønske å utbetale det ene fremfor det andre, er spørsmålet om han nå har mulighet til å velge selv hvilke typer inntekter han skal motta, uavhengig av hvordan de er opptjent? Om det finnes en slik valgfrihet, må det i så fall spørres om det er innført en total valgfrihet. En total valgfrihet ville medføre at skillene mellom arbeidsinntekt og kapitalinntekt i praksis er opphørt med innføringen av aksjonærmodellen. Et alternativ til slik total valgfrihet er at det fortsatt skal finnes skiller som skal virke på enkelte områder.

8.1 Forarbeidene

I forarbeidene til skattereformen 2006 er det ikke vurdert hvorvidt arbeidende aksjonær må motta lønn på bakgrunn av den nedlagte arbeidsinnsatsen, slik aktiv eier i delingspliktig selskap måtte under skattereformen 1992.

Det er heller ikke vurdert hvorvidt en arbeidende aksjonær som følge av de små skillene i marginale skattesatser skal kunne ha en valgfrihet med hensyn til om han skal motta utbytte eller lønn på bakgrunn av den arbeidsinnsatsen som er nedlagt.

Det vurderes imidlertid i forarbeidene til skattereformen 2004-2006 hvorvidt det skal være nødvendig for skattemyndighetene å omklassifisere inntekt etter at den nye reformen er innført. Disse vurderingene kan bidra til å belyse hvilke virkninger man den gangen så for se at en innføring av skattereformen 2004-2006 med aksjonærmodellen ville få.

Det er uttalt i forarbeidene²⁹ til skattereformen 2004-2006 at de små forskjellene i marginalskattesatsene for utbytte og arbeidsinntekt vil føre til at det ikke vil være nødvendig å omklassifisere utbytter til lønn for at aksjonærmodellen skal fungere på den måten som er forutsatt.

Også i forarbeidene til deltakermodellen, som skulle innføre de samme skattevirkningene som aksjonærmodellen for deltakerliknede selskaper, ble det vurdert hvordan de nye marginals-kattesatsene ville virke inn på arbeidende eiers disposisjoner.³⁰ Der ble det lagt til grunn at skattemyndighetene også etter at de nye marginals-kattesatsene har trådt i kraft vil kunne overprøve skattyters vurderinger og disposisjoner, men at det bør utvises forsiktighet der tilpasningene skyldes en lite samordnet satsstruktur. Det ble altså ikke vurdert som særlig aktuelt at en aksjonær som har arbeidet, skulle ha noe ønske om å motta utbytte i stedet for lønn etter innføringen av aksjonærmodellen.

Ikke i noen av forarbeidene ble det vurdert hvorvidt de små forskjellene i marginals-kattesatser skulle føre til en valgfrihet mellom disse to inntektstypene for arbeidende aksjonær.

8.2 Uttalelse fra skattedirektoratet

Den 24 mars 2009 kom skattedirektoratet med en oppklarende uttalelse i forhold til hvordan arbeidende aksjonærer skal beskattes.³¹

Direktoratet bekreftet det som er beskrevet fra forarbeidene ovenfor om hvordan endringen i marginals-kattesatsene skulle føre til at omklassifisering ikke lenger skal være et nødvendig virkemiddel for skattemyndighetene. Direktoratet kom i den samme uttalelsen med en avklaring i forhold til aksjonærens valgfrihet i forhold til å ta ut lønn. Direktoratet uttalte: " Det skal altså være stor grad av valgfrihet for arbeidende eiere i forhold til om de vil ta ut arbeidsvederlag fra selskapet." Direktoratet uttaler videre at arbeidende aksjonær med dette kan velge

²⁹ NOU 2003:9 10.3.7 s.216 og Ot.prp.nr.1 (2004-2005) 5.1 s.28

³⁰ Ot.prp.nr.92 (2004-2005) 1.8.2.3

³¹ USKD-2009-23, inntatt i UTV-2009-1284

å ikke motta vederlag for arbeid i det hele tatt, eller å velge hvor stort arbeidsvederlag han skal motta. Aksjonæren kan ifølge direktoratet også motta overskudd som utbytte istedenfor lønn.

8.3 Rettstilstanden for arbeidende aksjonær

Det ble redegjort innledningsvis i oppgaven for at det er de formuerettslige disposisjonen med sitt faktiske innhold slik det er lagt til grunn mellom partene som skal legges til grunn for den skattemessige behandlingen. Etter at det nå er konkludert med at arbeidende aksjonær kan velge å ikke ta ut lønn fra selskapet, eller velge å kun motta utbytte, skal det nå vurderes hvordan disse reglene vil virke inn på arbeidende aksjonærs disposisjoner. En aksjonær som har arbeidet i selskapet har etter uttalelsen valget mellom fire ulike måter å disponere over selskapets verdier på i forhold til utbytte og lønn. Disse vil bli presentert i det følgende, og svart på fortløpende.

8.3.1 Hvilke skattevirkninger vil det få for arbeidende aksjonær at han ikke mottar lønn eller utbytte, men lar alle verdiene bli i selskapet?

Dersom arbeidende aksjonær ikke mottar noen type inntekt, men lar verdiene bli i selskapet skal han heller ikke betale skatt. Dersom det er rom i selskapets økonomi for utbytteutdeling i den perioden hvor han velger å ikke motta inntekter vil det beløpet han skulle fått i skjermingsfradrag etter skatteloven § 10-12 første ledd, ifølge skatteloven § 10-12 første ledd fjerde punktum legges til skjermingsgrunnlaget slik at aksjonæren kan benytte seg av dette et senere år når selskapet foretar utdeling.

8.3.2 Hvilke skattevirkninger vil det få for arbeidende aksjonær at han ikke mottar lønn, kun utbytte?

Dersom arbeidende aksjonær kun mottar utbytte fra selskapet vil han kun skattlegges for den inntekten han har mottatt som utbytte.

Aksjonæren skal, som følge av at utbytte kun skal skattlegges i skattegrunnlaget alminnelig inntekt, kun betale skatt med en marginal skattesats på 27%. Han vil imidlertid kunne få skjermingsfradrag for en del av det utdelte etter skatteloven § 10-12 dersom utbyttet er lovlig utdelt. Dersom det blir utdelt mindre i utbytte enn aksjonæren har krav på skjermingsfradrag for vil dette ifølge skatteloven § 10-12 første ledd fjerde punktum bli fremført til et senere år.

Det er imidlertid spørsmål om det vil ha andre innvirkninger for aksjonæren enn det rent skattemessige at han kun mottar utbytte og ikke arbeidsinntekt. Det vil i så fall være tale om indi-

rette virkninger av det valget som aksjonæren har tatt. Det skal her redegjøres for hvordan aksjonærens valg av å motta utbytte, men ikke lønn, vil virke inn på aksjonærens opptjening av trygderettigheter.

Rettigheter etter folketrygdloven er i seg selv ingen skattevirkning. Det er likevel en sterk sammenheng mellom den inntekten som inngår i skattegrunnlaget personinntekt og de rettigheter man kan ha krav på etter folketrygdloven. Når det i denne oppgaven skal foretas en helhetlig redegjørelse for skattevirkningene utbytte og arbeidsinntekt har for skattyter er det derfor på sin plass å også redegjøre for hvilke rettigheter skattyter får krav på ved den innbetalinga han gjør.

Trygdeavgiften kan betraktes som en slags "pliktig forsikring". Den blir ifølge folketrygdloven §23-3 beregnet ut fra skattegrunnlaget personinntekt. Mange av folketrygdens ytelser har man krav på kun ved å oppfylle kravet om medlemskap i folketrygden, men for å opparbeide seg rettigheter i alle folketrygdens ytelser må man ha hatt arbeidsinntekt. Retten til ytelsene sykepenger, tilleggspensjon, foreldrepenger, dagpenger og ytelse ved yrkesskade forutsetter at man har hatt pensjonsgivende inntekt. Begrepet pensjonsgivende inntekt i folketrygdloven § 3-15 korresponderer med begrepet personinntekt i skatteloven § 12-2, med de unntakene som er listet opp i folketrygdloven § 3-15 a til f. Jo høyere personinntekt man har hatt, jo mer får man utbetalt i trygdeytelser, opp til en viss grense, som nå er på 7,1 G for pensjonsopptjening.

Når arbeidende aksjonær har valgt å ikke motta arbeidsinntekt selv om han har arbeidet, eller har mottatt mindre lønn enn det arbeidsinnsatsen skulle tilsi, vil det altså føre til at han ikke tjener opp rettigheter etter folketrygdloven. Selv om aksjonæren mottar utbytte som "egentlig" er arbeidsinntekt vil skattevirkningene følge av det valget aksjonæren tar når inntekten betales ut.

Selv om arbeidende aksjonær nå, etter innføringa av den nye skattereformen nå kan velge om han vil motta utbytte eller lønn, har det valget han tar konsekvenser for opptjening av trygderettigheter.

Det at aksjonæren kun mottar utbytte vil altså ha som skattevirkning at han kun betaler de skattene som blir ilagt ved skattegrunnlaget alminnelig inntekt. Aksjonæren betaler ingen trygdeavgift når han kun har inntekter fra utbytte ettersom trygdeavgift er en skatt som kun blir ilagt personinntekt. En aksjonær som ikke mottar noe arbeidsinntekt, kun utbytte, vil ikke bli sikret de samme rettighetene etter folketrygdloven som aksjonærer som mottar arbeidsinntekt.

8.3.3 Hvilke skattevirkninger vil det få for arbeidende aksjonær at han kun mottar lønn, ikke utbytte?

Dersom arbeidende aksjonær kun mottar lønn skal han også skattlegges kun for arbeidsinntekt. Arbeidsinntekt inngår i både skattegrunnlaget alminnelig inntekt og i skattegrunnlaget personinntekt. Som det ble redegjort for i punkt 6.4 skal det betales både skatt til staten, kommunen og fylkeskommunen av skattegrunnlaget alminnelig inntekt, og trygdeavgift og toppskatt av skattegrunnlaget personinntekt. Den totale marginalsattesatsen blir da på 35,2% for inntekter uten toppskatt, 44,2% for inntekter med lav toppskatt og 47,2% for inntekter med høy toppskatt.

Når aksjonæren har blitt skattlagt for arbeidsinntekter har han også betalt trygdeavgift og har tjent opp rettigheter i folketrygden.

Aksjonæren har ikke benyttet skjermingsfradraget etter skatteloven § 10-12 ettersom det ikke er utdelt noe utbytte å trekke det fra. Dette vil ifølge skatteloven § 10-12 første ledd fjerde punktum bli fremført til et senere år.

8.3.4 Hvilke skattevirkninger vil det få for arbeidende aksjonær at han mottar både lønn og utbytte?

Når aksjonæren mottar både utbytte og lønn vil han bli skattlagt for både inntekten fra utbytteutdelingen, og arbeidsinntekten. Aksjonæren vil altså opptjene rettigheter etter folketrygdloven som beskrevet i punkt 8.3.3. Dersom utbyttet er lovlig utdelt vil han få skjermingsfradrag for dette i henhold til skatteloven § 10-12. Dersom det deles ut mindre utbytte enn aksjonæren kan få skjermingsfradrag for vil imidlertid dette overføres til et senere år etter § 10-12 første ledd fjerde punktum.

8.4 Konklusjon

Det er innført en valgfrihet for aksjonær som arbeider i eget selskap med hensyn til om han ønsker å motta vederlag for sin arbeidsinnsats i form av lønn eller utbytte, eller å ikke motta slikt vederlag i det hele tatt. Skattevirkningen av at en inntekt er opptjent ved arbeid er at inntekten ikke behøver å skattlegges som arbeidsinntekt. Inntekten som er vunnet ved arbeid må altså ikke lenger å inngå i både skattegrunnlaget personinntekt og alminnelig inntekt, men kan mottas i form av utbytte til aksjonæren og kun inngå i skattegrunnlaget alminnelig inntekt.

Når aksjonæren velger å ikke motta noen inntekt fra selskapet, blir ingen inntekter skattlagt på aksjonærens hånd. Selskapet må imidlertid betale skatt av de inntekter det har hatt i løpet av året. Dersom utbytte eller lønn deles ut et senere år vil inntekten som deles ut allerede være skattlagt hos selskapet, og deretter bli skattlagt på aksjonærens hånd ved utdeling. Inntekten

blir altså skattlagt to ganger uansett om den deles ut til aksjonæren med en gang, eller om den deles ut et senere år.

Prinsippet om at den formuerettslige disposisjonen med det innholdet partene selv har gitt den, slik det følger av de alminnelige formuerettslige regler skal legges til grunn for skattevirkningen, er ikke lenger uten unntak. I slike tilfeller som beskrevet over, hvor arbeidende aksjonær har stor kontroll over selskapet, vil denne selv kunne bestemme hvilket innhold som skal legges til grunn for den skattemessige behandlingen. De formuerettslige forholdene; at aksjonæren har arbeidet, og derfor mottar et vederlag som i realiteten er "vunnet ved inntekt", er ikke lenger avgjørende for hvordan den inntekten aksjonæren har mottatt skal skattlegges.

Når de nye reglene nå har medført at aksjonær og selskap selv kan velge hvilket forhold som skal legges til grunn for sin disposisjon, kan det konkluderes med at reglene og prinsippet ikke lenger samhandler på samme måte som før. Mens det tidligere var slik at den inntekten man fikk utbetalt var sterkt knyttet opp mot hvilket grunnlag man hadde tjent den opp på, har sammenhengen mellom opptjening og utbetaling blitt svakere.

9 Kan aksjonæren motta arbeidsinntekt uten å ha arbeidet?

I kapittel 8 ble det konkludert med at en aksjonær som har arbeidet i selskapet har en valgfrihet i forhold til hva slags inntekt har skal motta. Spørsmålet i dette kapittelet er om også en aksjonær som ikke har arbeidet har denne valgfriheten.

Om en aksjonær skal opparbeide seg trygderettigheter, må han som vist i forrige kapittel, ha mottatt lønn. Spørsmålet som stilles i dette kapittelet er om han også må ha arbeidet for å kunne motta lønn. Alternativet vil være at aksjonæren kan velge å motta lønn istedenfor utbytte for å opparbeide seg rettigheter etter folketrygdløven. I forarbeidene til deltakermodellen som kan benyttes analogisk på dette punktet, uttales det at det må være en viss adgang for overprøving av skattyters disposisjoner.³² Dette gjelder særlig hvis arbeidsgodtgjørelse er satt til et for høyt nivå for å sikre rettigheter etter folketrygden. Hva som ligger i denne uttalelsen skal redegjøres nærmere for nedenfor.

9.1 Hvis aksjonæren ikke har ytt noen arbeidsinnsats

Arbeidsinntekt må ifølge skatteloven § 5-10 være "vunnet ved arbeid". I punkt 6.2.2 ble det slått fast at når en person har utført arbeid vil det vederlaget han mottar som følge av arbeids-

³² Ot.prp.nr.92(2004-2005) 1.8.2.3

innsatsen utgjøre arbeidsinntekt i skatterettslig forstand. For at skatteplikt skal inntreffe kreves det at det er en årsakssammenheng mellom det arbeidet som utføres og den inntekten aksjonæren mottar.

I følge Aarbakke fulgte det av den den gang gjeldende skattelov § 51, at et selskap ikke kan kreve fradrag for arbeidsgodtgjørelse til aksjonær hvis ikke denne har ytt noen arbeidsinnsats.³³ Han mente også at bestemmelsen må forstås slik at aksjonærens personlige skatteplikt for arbeidsinntekt må bortfalle i samme utstrekning. Når selskapet ikke kan kreve fradrag for godtgjørelsen, kan inntekten anses altså ikke å være arbeidsinntekt, og skal derfor heller ikke skattlegges som dette.

Det neste spørsmålet er imidlertid hva som er å yte en arbeidsinnsats. Hvor mye kan kreves av aksjonæren for at han kan sies å ha gjort en arbeidsinnsats? Holder det for eksempel å være formelt ansatt i selskapet?

Når det gjelder grensen mellom det å være ansatt i selskapet, og å ha gjort en arbeidsinnsats som har ført til en inntekt, må det være tilstrekkelig for å motta arbeidsinntekt at arbeidstakeren har stilt sin arbeidskraft til disposisjon for selskapet.³⁴ Det kan ikke ha noen betydning om arbeidskraften hans faktisk blir brukt, eller kreves at arbeidskraften har vært av noen verdi for arbeidsgiveren. Denne problemstillingen kan være særlig aktuelt for aksjonærer som arbeider i eget selskap. Det er ikke noe krav til at det selskapet som aksjonæren eier og arbeider i skal ha inntjening som står i forhold til alle arbeidstimer som er lagt ned. Om ikke arbeidet som utføres fører til inntektsøkning, er dette en risiko som selskapet har ansvaret for.

Dersom man ser på den motsatte situasjonen, at aksjonæren har arbeidet for mye, stilles det ikke noe krav til at ikke aksjonæren skal motta inntekt basert på det antallet timer han faktisk har arbeidet. For eksempel i en oppstartssituasjon vil gjerne en aksjonær arbeide ekstra uten inntekt for å sette seg inn i alt nytt. Alle timene er nødvendigvis ikke like effektive i forhold til selskapets inntjening. At dette er realiteten, at aksjonæren faktisk ikke mottar arbeidsinntekt for alle timene som er benyttet, kan ikke endre det faktum at aksjonæren kunne tatt seg betalt også for disse timene.

Dersom aksjonæren formelt har ansatt seg selv for å kunne motta arbeidsinntekt må imidlertid de alminnelige vurderingene i forhold til å motta arbeidsinntekt anvendes. I følge skatteloven § 5-1 kreves det, for at arbeidsinntekten skal være skattepliktig i medhold av denne bestem-

³³ Aarbakke 1987 s.376

³⁴ Aarbakke 1987 s.376

melsen, at inntekten er "vunnet ved arbeid". Det kreves altså årsakssammenheng mellom arbeidsinnsatsen og det vederlaget som er mottatt. Har ikke aksjonæren ytt noen som helst arbeidsinnsats, foreligger heller ingen årsakssammenheng. Den inntekten han mottar fra selskapet vil altså ikke være arbeidsinntekt. Det kan altså ikke være nok for å motta arbeidsinntekt at aksjonæren formelt har ansatt seg selv.

9.2 Lav arbeidsinnsats men høy arbeidsinntekt

I forrige kapittel ble det gjort klart at det må foreligge årsakssammenheng mellom inntekten som mottas og en arbeidsinnsats for at inntekten skal være skattepliktig som arbeidsinntekt med hjemmel i skatteloven § 5-1. Det kan imidlertid stilles spørsmål om det også er krav til en årsakssammenheng mellom den arbeidsinnsatsen som er ytt og utbetalingens størrelse. Spørsmålet stiller seg gjerne hvis aksjonæren har mottatt en lønn som er betydelig høyere enn det som er vanlig for slikt arbeid han har utført og hvor mye han har arbeidet. Aksjonæren som har mye kontroll over selskapet vil kunne benytte seg av dette og sette sine egne behov i første rekke. Selv om det ikke nødvendigvis vil svekke selskapets økonomiske stilling, vil det være kritikkverdig i forhold til andre ansatte som ikke er aksjonærer, og ikke minst i forhold til opptjening av trygderettigheter.

Dersom aksjonæren arbeider i det selskapet han er aksjonær, kjøper selskapet aksjonærens arbeidsinnsats. Den som utfører arbeidet, aksjonæren, "selger" sin altså sin arbeidsinnsats til selskapet, mot vederlag. Selv om det arbeidet som er utført har generert høyere inntekter enn det arbeideren har solgt sin arbeidskraft for er det vanligvis bare det vederlaget som den som har utført arbeidet mottar som regnes for arbeidsinntekt.³⁵ Inntekter som skriver seg fra arbeidet, og som overstiger det vederlaget den som har arbeidet har mottatt, tilordnes rent formuerettslig den som kjøper arbeidsinnsatsen.³⁶ I vårt tilfelle vil det være selskapet som har rett til å beholde de inntektene som arbeidet har generert, og som overstiger det beløpet den arbeidende aksjonæren har mottatt som vederlag.

Det legges her til grunn at det er ytt arbeidsinnsats, og at vederlagets størrelse er vesentlig høyere enn det som er vanlig for slik type arbeid aksjonæren har utført. Det er årsakssammenheng mellom arbeidet og inntekten. Det foreligger altså skatteplikt etter skatteloven § 5-1 for "inntekt vunnet ved arbeid".

³⁵ Aarbakke 1990 s.356

³⁶ Aarbakke 1990 s.356

Problemstillingen som skal behandles nå er det at skattyters økte inntekt fører til at han får rettigheter til ytelser etter folketrygdloven. Disse rettighetene ville han ikke fått om han ikke med skatterettslig virkning kunne velge å motta arbeidsinntekt uten å ha arbeidet tilsvarende. Spørsmålet blir så om det finnes grunnlag for å omklassifisere inntekten?

9.2.1 Lovbestemmelse

I norsk rett har vi et prinsipp som kalles armlengdeprinsippet. Det går ut på at overføringer mellom nærstående parter skal følge vanlige, markedsmessige vilkår. Skatteloven § 13-1 er en lovfesting av dette prinsippet og er innført i tråd med OECDs retningslinjer. Det er imidlertid klart at armlengdeprinsippet har en lengre tradisjon i Norge. En variant av armlengdeprinsippet var lovfestet allerede i skatteloven av 18.08.1911 nr.8 § 54. Også denne gjaldt tilfeller hvor skattyters formue var redusert.

Spørsmålet blir så om armlengdeprinsippet skal benyttes på den lønna som aksjonæren har fått, som ikke følger vanlige, markedsmessige vilkår.

For at regelen om internprising i skatteloven § 13-1 skal komme til anvendelse følger det av bestemmelsen at det er tre vilkår som må være oppfylt. For det første må skattyters være redusert. For det andre må det foreligge et direkte eller indirekte interessefellesskap. For det tredje må dette interessefellesskapet være det som har ført til reduksjonen i skattyters inntekt.

I vårt tilfelle står vi ikke overfor en reduksjon i skattyters inntekt, men en økning. Skatteloven § 13-1 kommer altså ikke til anvendelse ettersom den kun gjelder hvor skatteyters inntekter er redusert. Hadde vurderingen vært hvorvidt selskapets formue var redusert kunne resultatet blitt annerledes.

Regelen i skatteloven § 13-1 som lovfester armlengdeprinsippet kan altså ikke anvendes. Spørsmålet er om selve prinsippet om armlengdepriser kan anvendes på tross av at tilfellet ikke faller inn under den lovfestede regelen i skatteloven § 13-1. En slik anvendelse forutsetter at selve prinsippet favner bredere enn det som er lovfestet.

Spørsmålet er om alle priser skal fastsettes på armlengdes vilkår selv om de ikke fører til reduksjon i skattyters formue og inntekt?

Også skatteloven § 13-1 sin forgjenger, § 54 i skatteloven av 1911 ga kun grunnlag for å fastsette en skjønnsmessig beregnet inntekt i de tilfeller hvor skattyter hadde redusert inntekt som følge av interessefellesskap. Bestemmelsen har kommet til som følge av at salgsforretninger i Norge med tilknytning til sine forretningspartnere i København hadde lave inntekter på tross

av høy omsetning.³⁷ Også forarbeidene til endringer i skattlegging av bedrifter i Ot.prp.nr.26 (1980-1981), ble det forutsatt at armlengdeprinsippet kunne anvendes i tilfeller hvor skattyters inntekt var redusert.³⁸ Rettspraksis gir også støtte for at bestemmelsen kun ble tolket slik, se blant annet Rt.1936 s.833 og Rt.1939 s.699. Det finnes altså ingen holdepunkter for at armlengdeprinsippet kommer til anvendelse som grunnlag for å redusere aksjonærens inntekt når han har fått sin inntekt forhøyet som følge av interessefellesskap med selskapet.

9.2.2 Forarbeider

I forarbeidene³⁹ til skattereformen 2006 og innføringen av aksjonærmodellen ble det vurdert hvorvidt det skulle godtas at aksjonæren ikke fikk utbetalt arbeidsinntekt på tross av at han faktisk hadde arbeidet.

Det ble vurdert til at i tilfeller hvor aksjonæren ikke hadde arbeidet, eller hadde arbeidet lite i forhold til det ubetalte kunne ligningsmyndighetene overprøve skattyters disposisjoner hvis det er "utbetalt en betydelig særskilt godtgjørelse for å sikre opptjening av rettigheter etter folketrygdloven". I følge forarbeidene er det ikke nødvendig at skattyter har handlet illojalt i forhold til skattereglene ved utbetalingen.

Med forarbeidenes ordlyd: "en betydelig særskilt godtgjørelse", kan det tyde på at utvalget mener godtgjørelsen må opp i en betydelig størrelse før det er aktuelt å omklassifisere inntekten. Godtgjørelsen må også, ifølge ordlyden, være særskilt. Hva som ligger i begrepet særskilt er ikke entydig. En språklig tolkning av begrepet⁴⁰ tilsier at det må være noe eget, eller spesielt ved den godtgjørelsen som er utbetalt for arbeidsinnsatsen. Det kan også tolkes slik at utbetalingen for arbeidsinnsatsen er tydelig adskilt fra andre typer utbetalinger aksjonæren har mottatt. Det kan også tenkes at utvalget har benyttet ordene i en litt uvanlig rekkefølge. Om det er slik kan de også ha ment at den godtgjørelsen som er utbetalt til aksjonæren skal være "særskilt betydelig" før det er aktuelt å omklassifisere den. I så tilfelle kan særskilt betydelig tolkes til meget, eller spesielt betydelig.

For at det skal være noen grunn til å omklassifisere inntekten er det altså et krav om at den inntekten aksjonæren har mottatt fra selskapet ikke er ordinær.

³⁷ Kvamme 2014 s.27

³⁸ Ot.prp.nr.26 (1980-1981) 8.4

³⁹ Ot.prp.nr.92(2004-2005) 1.8.2.3 og NOU 2005:2 8.2.3

⁴⁰ 4 treff på søk i ordnett.no på særskilt

Også det at utbetalingen måtte være foretatt for å sikre opptjening av rettigheter etter folketrygdloven er et forhold som ble trukket frem i forarbeidene. Det er altså formålet med den store utbetalingen som skal være grunnen til at inntekten bør omklassifiseres. Når formålet er å sikre rettigheter etter folketrygden er det en viss adgang for skattemyndighetene til å omklassifisere inntekten.

Det er kun disse typene utbetalinger som i forhold til skattemyndighetenes adgang til å omklassifisere arbeidsinntekt ble behandlet i forarbeidene. Det er derfor åpent hvorvidt en stor utbetaling kan foretas, dersom formålet med den er et helt annet enn å sikre rettigheter etter folketrygden.

9.2.3 Uttalelse

I sin uttalelse av 24 mars 2009⁴¹ beskrev skattedirektoratet forholdet mellom arbeidsinnsats og opparbeidelse av trygderettigheter slik: "Der en eier med liten eller ingen arbeidsinnsats i selskapet får utbetalt en betydelig godtgjørelse for arbeid, for å sikre opptjening av rettigheter etter folketrygdloven, er et tilfelle der det kan være aktuelt med omklassifisering." Det skulle ifølge uttalelsen ikke være noe krav om at det forelå illojalitet for at skattemyndighetene skulle ha mulighet til å omklassifisere i slike tilfeller.

Også ifølge skattedirektoratet er det altså grunnlag for å omklassifisere en inntekt som står i et betydelig misforhold til aksjonærens arbeidsinnsats, og som er motivert av rettighetene som opparbeides etter folketrygdloven.

Både forarbeidene og uttalelsen til skattedirektoratet gir altså støtte for omklassifisering ved betydelige utbetalinger som utføres for å sikre opptjening av rettigheter etter folketrygdloven. Det må imidlertid stilles spørsmål ved om det er tale om kumulative eller alternative vilkår. Forarbeidene og uttalelsen fra skattedirektoratets ordlyd taler for at begge vilkårene må være oppfylt for at det skal være adgang for skattemyndighetene til å overprøve skattyters vurdering.

Det er to tilfeller som, hvis man tar utvalgets og skattedirektoratets uttalelse på ordet, ikke nødvendigvis er omfattet av adgangen til å omklassifisere.

1)

Aksjonæren har mottatt en lønnsutbetaling fra selskapet. Aksjonæren har arbeidet lite eller ingenting. Lønnsutbetalingen er ikke så stor at den kan anses for å være betydelig selv om formålet med utbetalingen var å sikre rettigheter etter folketrygdloven.

⁴¹ USKD-2009-23, inntatt i UTV-2009-1284

2)

Aksjonæren har mottatt en lønnsutbetaling fra selskapet. Aksjonæren har arbeidet lite eller ingenting. Lønnsutbetalingen er så stor at må anses for å være betydelig i forhold til aksjonærens arbeidsinnsats. Formålet med utbetalingen har ikke vært å sikre rettigheter etter folketrygdloven.

Når det gjelder de utbetalingene som ikke kan anses som betydelige, vil det først og fremst av hensyn til skattemyndighetenes mulighet for å oppdage dem vanskelig kunne innføres et krav om at de må omklassifiseres. Det vil også være vanskelig for skattemyndighetene å bevise at det ikke er utført arbeid og i hvor stor grad arbeid er utført i slike selskaper som oppgaven omhandler. I forhold til at formålet med utbetalingen skal være å opparbeide rettigheter etter folketrygdloven, er dette også et moment som er vanskelig å føre bevis for. Når aksjonæren først har mottatt for store lønnsinnbetalinger i forhold til arbeidsinnsatsen kan det like gjerne være andre forklaringer for dette, for eksempel at han trengte penger. Det kan altså ikke kreves at skattemyndighetene skal bevise et slikt formål med utbetalingen. Selve det forholdet at aksjonæren har mottatt for høye inntekter vil føre til at opptjening av rettigheter etter folketrygdloven skjer på feil grunnlag.

Dersom aksjonæren har mottatt betydelig høyere arbeidsinntekter enn det han kunne oppnådd hvis han solgte sin arbeidsinntekt til utenforstående vil altså skattemyndighetene kunne omklassifisere inntekten. Ettersom det ikke er ytt arbeidsvederlag, og hvis det ikke er holdepunkter for at annet vederlag er ytt for den inntekten som overstiger den markedsmessige lønnsinntekten, vil det overskytende skattlegges som utbytte etter skatteloven § 10-11.

9.3 Konklusjon

I forhold til spørsmålet om det er et krav om at aksjonæren har ytt arbeidsinnsats for å kunne motta arbeidsinntekt er konklusjonen at det må han. Det holder altså ikke å være formelt ansatt. Det er likevel ikke noe krav til at arbeidsinnsatsen faktisk har medført noen aktuell inntjening for selskapet. Aksjonæren må imidlertid ha stilt sin arbeidskraft til selskapets disposisjon.

I forhold til spørsmålet om skattemyndighetene kan og skal omklassifisere inntekt når aksjonæren har mottatt høyere arbeidsinntekt enn den arbeidsinnsatsen han har nedlagt tilsier at han skal ha finnes det ikke noen klar og entydig konklusjon. Forarbeidene til skattereformen 2004-2006 og en uttalelse fra skattedirektoratet taler for at høye arbeidsinntekter, hvor det ikke er ytt en tilsvarende arbeidsinnsats, kan omklassifiseres. Dette er imidlertid ikke bekreftet i verken rettspraksis eller juridisk litteratur.

På bakgrunn av det kun er betydelige inntekter som er nevnt i forarbeidene og uttalelsen, legges det til grunn at lavere avvik mellom arbeidsinnsats og –inntekt normalt sett ikke vil omklassifiseres.

9.4 Vurderinger

Dersom aksjonæren mottar en lønnsutbetaling uten at han har arbeidet for selskapet, vil dette medføre at han får rettigheter etter folketrygden som han ellers ikke ville hatt. En slik mulighet til å utbetale lønn til seg selv uten først å ha arbeidet, kan føre til at aksjonærer sikrer seg maks opptjening av rettigheter uten at den inntekten som har sikret opptjeningen er vunnet ved arbeid. At kun de som er aksjonærer får denne adgangen, kan skape et skille mellom aksjonærer og lønsmottakere i forhold til å motta ytelser fra folketrygden. Det kan tenkes at aksjonærer sikrer seg full opptjening av rettigheter uten å ha arbeidet i det hele tatt, eller i forhold til hva lønna skulle tilsi. Lønsmottakere som ikke er aksjonærer i selskapet får kun opptjening i forhold til den inntekten som faktisk er vunnet ved arbeid.

Ettersom inntekten er utbetalt til aksjonæren som lønn vil det være betalt trygdeavgift av denne på aksjonærens hånd. Selv om aksjonæren ikke har utført noe arbeid, vil derfor de rettighetene aksjonæren får etter folketrygdloven være opptjent som følge av en faktisk innbetalt trygdeavgift.

En slik ordning hvor aksjonærer får utbetalt arbeidsinntekt uten at det er arbeidet vil ikke bare føre til skjevheter mellom arbeidstakere og aksjonærer, men vil også kunne forfordeler aksjonærer som har stor grad av kontroll over selskapet, i forhold til aksjonærer med mindre grad av kontroll.

Det kan også resultere i en forskjellsbehandling av store og små selskaper, hvor de små kommer bedre ut av det skattemessig.⁴² Et eksempel på dette gjelder i forhold til fradrag for lønnsutgifter som ikke har kunnet bidra til å øke inntekter.

Dersom en aksjonær som ikke har arbeidet, får utbetalt lønn, vil selskapet få fradrag for utgifter som ikke har bidratt til inntekters ervervelse. Selskapet får altså fradrag på feil grunnlag. Lønna vil ikke ha bidratt til noen verdiskaping, og vil i realiteten være en utbytteutdeling. Selskapet vil i så fall få fradrag for utdeling av utbytte.

Dette vil medføre en forskjellsbehandling av disse selskapene som utbetaler lønn i stedet for utbytte i forhold til de selskapene som ikke har denne muligheten, men kun betaler ut utbytte.

⁴² Folkvord, 2012 s.209

Utbetaling av lønn uten at det er utført arbeid vil også medføre en omgåelse av trygderettighetene. Aksjonærer vil få krav på rettigheter uten at vilkårene for å motta de er oppfylt i praksis. For eksempel har man ifølge folketrygdloven § 14-6 og §§ 8-2 og 8-3 kun krav på foreldrepenger og sykepenger dersom man har vært yrkesaktiv og har hatt pensjonsgivende inntekt. Hvis de som er aksjonærer kan motta arbeidsinntekt uten å ha arbeidet, vil kravet om yrkesaktivitet vannes ut.

10 Tid mellom utført arbeid og mottatt inntekt

Reglene er nå slik at aksjonæren tillates å ikke ta ut lønn selv om han har arbeidet. I praksis er det slik at noen aksjonærer i visse tilfeller, og da kanskje særlig ved oppstart av et nytt firma, velger å ta ut verken lønn eller utbytte selv om de har arbeidet. Grunnlaget for dette er gjerne et ønske om å styrke selskapet økonomisk. Selskapet styrkes altså på aksjonærens bekostning. At aksjonæren da, i perioder hvor selskapets økonomi tillater det, får utbetalt lønn uten å ha arbeidet for det kan veie opp for en tidligere eller senere situasjon hvor aksjonæren har satt selskapets økonomi foran sin egen.

En slik måte å disponere over selskapet økonomi på vil ikke være i strid med skatteloven § 5-1, ettersom inntekten da vil være "vunnet ved arbeid". Dette forutsetter at aksjonæren faktisk har arbeidet, eller vil arbeide.

At man kan ha en adgang til å motta arbeidsinntekt på forskudd er imidlertid mer tvilsomt enn at man kan motta denne på etterskudd. Utbetalingen vil da måtte anses som et lån som skal nedbetales med arbeidsinntekt. Grunnen til at slike forhold vanskelig kan aksepteres er aksjonærens evner til å forutse hva framtida vil bringe. Selv om aksjonæren mottar arbeidsinntekt med de beste intensjoner om å utføre arbeid et senere år vil arbeidet kunne bli vanskelig å gjennomføre i praksis. En annen grunn til at en slik måte å disponere over arbeidsinntekt på ikke kan aksepteres er hensynet til andre fordringshavere i boet.

Om man gjør en arbeidsinnsats på forhånd vil ikke disse hensynene virke inn ved utbetalingen. Når arbeidet allerede er utført, vil det være klart at en fordel som ytes i ettertid vil være "vunnet ved arbeid", slik det kreves etter § 5-1, og derfor utgjøre arbeidsinntekt, så også Folkvord⁴³ Ett hensyn som imidlertid vil kunne virke negativt inn er tidsperspektivet og mulighetene for å føre bevis i ettertid for at det faktisk er utført arbeid.

⁴³ Folkvord, 2013 s.149

For å bøte på slike hindringer kan aksjonæren som har arbeidet uten å motta arbeidsinntekt, få en type fordring på selskapet som gir krav på utbetaling av arbeidsinntekt senere. En slik ordning med "arbeidsinntektsfordring" måtte imidlertid kreve føring av arbeidstimer i "santid", slik at man kan unngå omgåelse ved at timer blir ført i ettertid uten at det faktisk er utført arbeid. Med tanke på aksjonærenes store grad av kontroll kan det synes ressurskrevende å opprettholde et system som utelukker omgåelser. Ettersom det ikke har skjedd noen avklaring i rettspraksis på dette punktet kan det ikke utelukkes at det nå finnes en adgang for å motta arbeidsinntekt uten å ha utført arbeid.

11 Hvordan skattlegge en uidentifisert overføring?

I denne problemstillingen har skattemyndighetene "oppdaget" en utbetaling fra selskap til aksjonær som det ikke er redegjort for. Utbetalingen kommer ikke frem verken i selskapets regnskap eller i aksjonærens eller selskapets selvangivelser. Det er derfor uklart hva slags type inntekt aksjonæren har mottatt.

Som det ble redegjort for i oppgavens første problemstilling, er det det innholdet partene selv har gitt disposisjonen eller transaksjonen som skal styre hvilke skattevirkninger den skal få. For at inntekten skal skattlegges på riktig måte, må altså skattemyndighetene finne ut hva slags inntekt aksjonæren har mottatt. Når så skattemyndighetene har funnet ut hvilken type de anser inntekten for å være legges dette til grunn for den endrede likningen. Dersom aksjonæren er uenig i hvordan skattemyndighetene har klassifisert inntekten, vil han kreve likningen endret, med en påstand om hva slags inntekt han selv hevder det er tale om.

11.1 Presumsjon for at det mottatte er utbytte.

Ettersom det ikke fremgår av verken regnskap eller selvangivelser vil den inntekten som aksjonæren har mottatt fremstå som en vederlagsfri overføring. Skatteloven § 10-11 andre ledd første punktum heter det: "Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær". Den inntekten som aksjonæren har mottatt skal altså skattlegges som utbytte.

Begrepet utbytte favner vidt, og det kan presumeres at de overføringer som omfattes av definisjonen i skatteloven § 10-11 andre ledd skal regnes for å være utbytte hvis det ikke finnes holdepunkter for annet.⁴⁴ Begrepet avgrenses altså negativt.⁴⁵ Dersom det er holdepunkter for at en utbetaling ikke er utbytte må selvsagt disse holdepunktene tas stilling til. Det er i så til-

⁴⁴ Rt.2007 s.360 (Lyse) pkt.47 og pkt.65

⁴⁵ Rt.1949 s.296 (Virik)

felle skattyter eller selskapet som har ansvar for å fremskaffe bevis for at utbetalingen er slik de hevder.⁴⁶

Dersom det viser seg at det utdelte faktisk er utbytte uten at det er opplyst for ligningsmyndighetene, har utdelingen ofte ikke fulgt reglene for utdeling i aksjeloven. Som nevnt i kapittel 5 vil ikke dette ha betydning for skattevirkningen, med unntak av at aksjonæren ikke får skjermingsfradrag ifølge skatteloven § 10-12 første ledd andre punktum for det utdelte. Om utbyttet er ulovlig etter aksjeloven vil de selskapsrettslige virkningene av dette være et selskapsrettslig forhold som må behandles etter de reglene som gjelder for selskapsforhold.

Det kan stilles spørsmål ved hvem som i realiteten mottar den fordel som aksjonæren hevder at ikke er utbytte. Noen selskaper stiller goder som firmahytte eller båt til disposisjon for arbeidstakerne. Dersom det viser seg at firmahytta eller båten faktisk ikke står til disposisjon for andre enn aksjonæren må disse godene anses som arbeidsinntekt eller utbytte for denne. Hvilken av disse kommer an på hvorvidt aksjonæren kan sies å ha ytt arbeidsinnsats som motytelse.

Et eksempel på overføringer til aksjonærens nærmeste finnes i en dom fra Sunnmøre tingrett, tatt inn i UTV 2011 s. 1056.⁴⁷ En aksjonær som indirekte eide hele selskapet X, hadde overført et kontantbeløp til hvert av barna sine. Aksjonæren hevdet at utbetalingen var arbeidsinntekt for barna. Retten festet ikke lit til aksjonærens forklaring om at barna faktisk hadde arbeidet. Barna til aksjonæren er slektninger i nedstigende linje fra aksjonæren. De er derfor omfattet av regelen i skatteloven § 10-11 andre ledd femte punktum, som sier at utbetalinger til slektninger som omfattes av bestemmelsen, skal regnes som utbytte til aksjonæren selv. Skattemyndighetene fikk medhold av retten som opprettholdt ligningen som omklassifiserte inntekten til utbytte for aksjonæren.

11.2 Sammenblandet økonomi.

Som nevnt tidligere i oppgaven er det lagt til grunn at selskapet har en eller få aksjonærer, og at disse har stor grad av kontroll over selskapet. Når det bare er én aksjonær, eller få aksjonærer som kanskje også er i familie, kan det forekomme at selskapet og aksjonæren(e) har større eller mindre grad av sammenblandet økonomi. Dette vil gjøre det vanskelig å få oversikt over inn- og utbetalinger i selskapet. I slike tilfeller er det gjerne slik at selskapets økonomi styres etter det som er aksjonæren(e)s interesser. Et eksempel på dette er Rt.1998

⁴⁶ Rt.1998 s.383 (Fjellteknikk)

⁴⁷ THEDM-2005-70869

s.383(Fjellteknikk). Aksjonæren selv hadde rollen som både långiver og låntaker og anførte at det mottatte var lån. Skattemyndighetene fikk medhold i Høyesterett i at uttakene som ble gjort via en mellomregningskonto skulle skattlegge som lønn fra selskapet.

11.3 Aksjonæren hevder det utbetalte er et lån

Når det skal vurderes hvorvidt utbetalingen er et lån er det det formuerettslige lånebegrepet som må legges til grunn. Disse får da også virkning for skattevirkningene. Et lån skiller seg fra utbytte ved at det ikke er en vederlagsfri overføring. Et reelt lån innebærer at aksjonæren skal betale tilbake lånebeløpet til selskapet. Når aksjonæren har et lån i eget selskap skal det betales skatt av den fordelten han har mottatt som følge av lånet. Slike fordeler vil gjerne være at det skal betales lavere eller ingen rente og at det er lang nedbetalingstid. Dette vil da bli skattlagt som utbytte, ettersom det er en vederlagsfri overføring.

At aksjelovens regler om lån fra selskap til aksjonær ikke er fulgt, har i utgangspunktet ikke betydning for skattevirkningene, men får virkning for mulighetene til å motta skjermingsfradrag etter skatteloven § 10-12.

Hvis det foreligger et lån, er dette kjennetegnet med at det er en reell tilbakebetalingsplikt. Det er denne plikten som er vederlaget som skiller lånet fra en utbytteutdeling til aksjonæren. Dersom det viser seg at det ikke foreligger noen slik tilbakebetalingsplikt, vil de pengene aksjonæren har mottatt heller ikke være et lån, men en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær, altså en utbytteutdeling.

Når det skal vurderes hvorvidt disposisjonens innhold faktisk er et lån, må det tas utgangspunkt i alminnelig avtalerett og prinsippene for hvordan avtaler skal tolkes og utfylles. Det må undersøkes hva slags disposisjon avtalepartene hadde ment å stifte på avtaletidspunktet. Høyesterett uttaler i Rt.1981 s.990(Aubert): "Avgjørende for om det foreligger en effektiv gjeld må være hva aksjonærene selv har ment med hensyn til disposisjonenes art den gang de tok ut beløp via svarteboken."

Det må foreligge konkrete holdepunkter for at det skal være sannsynliggjort at aksjonærenes mening på tidspunktet for utbetalingen var å ta opp et lån. Dersom det er utformet dokumenter da disposisjonene mellom aksjonæren og selskapet ble foretatt, kreves det at det var et låneopptak som var avtalepartenes vilje med disposisjonen kommer til uttrykk i disse dokumentene. Typisk for lån er at det er avklart et tidspunkt eller en plan for nedbetaling. Det er dette også som må komme til uttrykk i dokumentene.

Høyesterett kom med en prinsipiell uttalelse om hvilke forhold som skal legges til grunn i Rt.1998 s.383(Fjellteknikk): "Skattyter og i tilfelle selskapet må framskaffe det faktiske

grunnlag for, og sannsynliggjøre at daglig leders uttak likevel ikke skal anses som lønn eller utbytte, men et lån. Et låneforhold må etter min mening normalt kunne etterspores ved at det før likningsmyndigheten reiser spørsmål om grunnlaget for uttaket, foreligger en skriftlig låneavtale eller annen skriftlig dokumentasjon om lånet, og herunder særlig om den som har mottatt utbetaling personlig hefter for beløpet og når tilbakebetaling skal finne sted. Den skriftlige dokumentasjon er særlig viktig i de tilfelle aksjonær, styremedlem og daglig leder er nærstående, og en av de nærstående er enestyre og daglig leder. Det må normalt også kreves at likningsoppgavene inneholder riktige opplysninger om forholdet."

Høyesterett stiller i dommen svært strenge krav til bevis for at det skal legges til grunn at det foreligger et lån. Muligheten vil altså kunne være tilstede for at også reelle lån feilaktig vil anses som lønn eller utbytte. De strenge kravene til bevis fører imidlertid også til at det vil være vanskelig å fingere lån etter at ligningsmyndighetene har stilt spørsmål ved ligningen. Det er dette hensynet som har blitt lagt mest vekt på. I den omtalte dommen, Rt.1998 s.383 (Fjellteknikk), fremgikk det verken av regnskapet eller av næringsoppgaven at fordringene på mellomregningskontoen dreide seg om lån til daglig leder. I dommen ble utbetalingen omklassifisert til lønn av Høyesterett. Det var imidlertid ikke prosedert på at det dreide seg om utbytte fra verken skattemyndighetenes eller skattyters side.

Selv om lånet er oppført i selvangivelser og regnskap, er det, som nevnt, en forutsetning for at det skal være et reelt lån at det skal nedbetales. Derfor er nedbetalinger som er gjort på lånet eller mangelen på nedbetalinger, forhold som taler for eller mot at disposisjonen er et lån. I Rt.1981s.990(Aubert) var det foretatt en innbetaling som skulle fungere som nedbetaling av lån. Denne nedbetalingen ble imidlertid ikke lagt til grunn som nedbetaling ettersom den ble ansett motivert av at saken skulle opp til behandling for skattemyndighetene.

I dom fra Borgarting lagmannsrett inntatt i UTV-2009-1345 fikk aksjonæren medhold i at en disposisjon fra selskapet til han selv skulle anses som lån, ikke utbytte. Det var betalt ned noe på lånet tidligere før det ble forhøyet, og siden nedbetalt. I dommen tok retten for seg vilkårene i lignings-ABC for at en disposisjon ikke skal anses for å være lån. ABCen fremhever forskjellige sider som er spesielle ved en lånedisposisjon. Av særlig relevans for denne oppgaven er det forholdet at et lån er ytt aksjonæren, mens tilbakebetalingen er forutsatt å komme fra aksjeselskapet selv. Dette kan være ved at utbytteutdelingen motregnes mot lånet, eller at det samme skjer med lønn. Om forholdene ligger slik an vil det ha en side mot omgåelse av skattereglene ved at det ikke blir betalt skatt på utbytteutdelingen eller arbeidsinntekten før nedbetaling av lånet.

Dersom aksjonæren hevder at den mottatte inntekten er lån er det aksjonæren selv som har bevisbyrden for dette. Om aksjonæren ikke klarer å bevise at den mottatte inntekten er et lån skal skattemyndighetene legge til grunn det faktum de finner mest sannsynlig på bakgrunn av disposisjonens faktiske innhold. Om det ikke er ytt vederlag mot utdelingen vil denne i så tilfelle regnes for å være utbytte.

11.4 Aksjonæren hevder det utbetalte er arbeidsinntekt

Dersom det foreligger en utbytteutbetaling som ikke følger reglene i aksjeloven som gjelder for slike utdelinger vil dette kunne ha uheldige følger for aksjonæren både selskapsrettslig og skattemessig i forhold til skjermingsfradraget. Dersom det kan bevises at inntekten er arbeidsinntekt, vil aksjonæren kunne unngå disse negative følgene.

Som nevnt tidligere i oppgaven er hovedregelen at aksjonærens vurdering skal legges til grunn når han har arbeidet og han har valgt mellom lønn og utbytte. I dette tilfellet har han imidlertid ikke valgt. Ettersom det for skattemyndighetene vil fremstå som om aksjonæren har mottatt en fordel som det ikke er ytt noe vederlag for, vil fordelene skattlegges som utbytte.

Når det skal vurderes om den aktuelle inntekten er lønn eller utbyttebetaling fra selskapet, må det fastlegges hva som ligger til grunn til utbetalingen. Dette kan også formuleres som et spørsmål om i hvilken egenskap skattyter har mottatt inntekten.⁴⁸

For at en utbetaling skal skattlegges som arbeidsinntekt må inntekten ifølge skatteloven §5-1 være "vunnet ved arbeid". Dersom det finnes muligheter for at aksjonæren har arbeidet legges dette til grunn. Det er imidlertid uklart hvor stor arbeidsinnsats han har lagt ned. Dersom skattemyndighetene feilaktig legger til grunn at det mottatte er lønnsinntekt, kan dette føre til at aksjonæren tjener opp trygderettigheter han ikke skulle hatt. Legges det motsatte til grunn, mister aksjonæren muligheten til å tjene opp trygderettigheter han skulle hatt.

Den klassifiseringa skattemyndighetene foretar kan imidlertid vel så gjerne føre til riktig resultat. Når aksjonæren ikke har oppgitt inntekten verken i selvangivelse eller i selskapets regnskap, kan han heller ikke regne med at skattemyndighetene tar hensyn til hans interesser.

Det kan oppstilles to metoder for å redegjøre for om den inntekten aksjonæren har mottatt er utbytte eller arbeidsinntekt.⁴⁹ Det kan enten tas utgangspunkt i aksjonærens arbeidsinnsats for

⁴⁸ Zimmer BAH 2014 s.298

⁴⁹ Folkvord, 2013, s.146

å finne hvor stor utbetaling aksjonæren skulle hatt som vederlag for arbeid, slik at det som overskyter det markedsmessige arbeidsvederlaget må anses som utbytte.

Ved den andre metoden tas det utgangspunkt i hvor stor andel av selskapets overskudd aksjonæren ville ha krav på ved en utbytteutdeling. Dette multipliseres så med en normalavkastning på selskapets kapital og da har man funnet ut hvor mye aksjonæren vanligvis skulle fått i utbytte, og man kan klassifisere resten av inntekten til arbeidsinntekt.

Dersom arbeidet er spesielt kan det være vanskelig å fastsette en markedsmessig lønn. Det samme kan være om selskapet driver med en spesiell type virksomhet hvor det er vanskelig å beregne hva som er en normal avkastning på kapitalen. Hvilken metode som bør benyttes kommer derfor an på forholdene i den aktuelle saken.

I Rt.2009 s.105(Enskilda) og Rt.2010 s.527 (Boston Consulting) benyttet skattemyndighetene sistnevnte metode, noe som ble akseptert av Høyesterett.

I UTV 2005 s.1356 fra Hedmarken tingrett, hvor arbeidende aksjonær hadde mottatt 50% av utbyttet, mens han kun hadde krav på 30% ifølge eierforholdene er det tydelig at retten først beregnet hvor mye utbytte aksjonæren skulle mottatt, og så tok utgangspunkt i dette for å fastslå at resten måtte være lønn.

Dersom denne metoden benyttes og det er tydelig at den resterende inntekten aksjonæren har mottatt er for høy til å kunne utgjøre arbeidsvederlag, må det vurderes om det finnes holdepunkter for at det likevel er utbytte. I et tilfelle som beskrevet ovenfor fra Hedmarken tingrett vil det i så fall måtte vurderes om utbyttet faktisk er utdelt i samsvar medeierforholdene.

11.5 Konklusjon

Når aksjonæren har mottatt en inntekt som det er uklart hvordan er opptjent, og altså hvordan skal skattlegges, legges det til grunn at det mottatte er utbytte. Dersom skattemyndighetene skal lege et annet forhold til grunn må aksjonæren legge fram beviser som gir holdepunkter for dette. Om det skal bevises at det mottatte er et lån må det gis holdepunkter for at det foreligger tilbakebetalingsplikt, og hvis det skal bevises at det mottatte er arbeidsinntekt må det legges fram holdepunkter for at aksjonæren har utført en arbeidsinnsats som begrunner det mottatte.

12 Avsluttende vurderinger

Oppgavens undertittel er: Hvordan kan selskap og aksjonær med skatterettslig virkning disponere over lønn og utbytte?

Ut fra de vurderingene som er gjort i oppgaven kan det konkluderes med at en aksjonær som arbeider i det selskapet hvor han er aksjonær forholdsvis fritt i forhold til om han ønsker å motta inntekt fra selskapet på bakgrunn av arbeidsinnsatsen. Han står også fritt i forhold til og

om han ønsker å motta inntekten i form av utbytte eller som lønn. Aksjonæren kan fritt motta utbytte med de skattevirkninger det medfører. En aksjonær som ikke har utført arbeid i selskapet, kan imidlertid ikke motta arbeidsinntekt fra selskapet. Spørsmålet om aksjonæren kan motta en forholdsmessig høyere lønn enn det han hadde kunnet kreve i markedet, er ikke avklart. Det antas at en arbeidende aksjonær som har få og lave avvik i forhold til den lønna han ellers kunne kreve i et arbeidsforhold ikke vil rammes av omklassifisering. Dersom en aksjonær mottar en betydelig høyere lønn enn det arbeidstype eller -mengde skulle tilsi, er det imidlertid grunnlag for å omklassifisere inntekten, slik at overskytende skattlegges som utbytte.

Avslutningsvis kan det spørres om det fortsatt er slik at prinsippet om at den formuerettslige disposisjonen skal legges til grunn for den skattemessige behandlingen?

Den disposisjonen som er foretatt, og som har grunnlag i de formuerettslige regler vil fortsatt ligge til grunn for den skattemessige vurderingen. Det er fortsatt slik at skattemyndighetene ikke vil gripe inn og endre på den disposisjonen som partene har lagt til grunn seg imellom. Når det kommer til disposisjonens innhold, er dagens rettstilstand endret i forhold til om dette skal legges til grunn eller ikke. Ettersom arbeidende aksjonær nå kan velge å motta arbeidsinntekt, en inntekt som er "vunnet ved arbeid" utbetalt som utbytte, en inntekt som er "vunnet ved kapital", er det altså ikke lenger det innholdet som følger av disposisjonen som danner grunnlaget for den skattemessige behandlinga. Derimot er det nå slik at skattevirkningen følger av den karakteristikken selskapet har gitt inntekten da den ble overført til skattyter.

Det må imidlertid presiseres at selve prinsippet fortsatt skal legges til grunn. Det kan imidlertid ikke lenger legges til grunn med sin fulle tyngde når det kommer til aksjonærer som har utført arbeid i eget firma.

I de situasjonene hvor aksjonæren ikke har arbeidet i selskapet, taler oppgavens vurderinger for at prinsippet fortsatt skal legges til grunn med sin fulle tyngde.

Kilder

Lover

1997	Lov 28.02.1997 nr.19 om folketrygd (folketrygdloven) sitert fra lovdata.no
1997	Lov 13.06.1997 nr.44 om aksjeselskaper(aksjeloven) sitert fra lovdata.no
2004	Lov 10.12.2004 nr.77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. sitert fra lovdata.no

Rettspraksis

Avgjørelser fra Høyesterett

Rt.1924 s.353
Rt.1927 s.717
Rt.1936 s.833
Rt.1939 s.699
Rt.1949 s.296 (Virik)
Rt.1981 s.990 (Aubert)
Rt.1998 s.383 (Fjellteknikk)
Hr-2006-2054A (Dillerud)
Rt.2007 s.360 (Lyse)
Rt.2009 s.105 (Enskilda)
Rt.2010 s.527 (Boston Consulting)

Avgjørelser fra lagmannsrettene

LB-2004-92819 (Dillerud)

Avgjørelser fra tingrettene

TSUMO-2010-194704
THEDM-2005-70869

Forarbeider

Ot.prp.nr.26 (1980-1981)	Om lov om endringer i lov nr. 8 av 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m v. Sitert fra lovdata.no
NOU 2003:9	Skatteutvalget Forslag til endringer i skattesystemet. Sitert

		fra lovdata.no
NOU 2005:2		Uttaksutvalget
		Skattlegging av personlig næringsdrivende ved utdeling. Sitert fra lovdata.no
Ot.prp.nr.1 (2004-2005)		Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer. Sitert fra lovdata.no
Ot.prp.nr.92 (2004-2005)		Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivingen mv. Sitert fra lovdata.no
Vedtak		
FOR-2014-12-15-1718	Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2015 (Stortingets skattevedtak)	sitert fra lovdata.no
FOR-2014-12-15-1720	Stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2015	sitert fra lovdata.no
Uttalelser		
USKD-2009-23	Skattedirektoratet – uttalelse	Om lønnsbeskatning av eiere av AS/DLS etter skattereformen 2004-2006.
Bøker		
Aarbakke, Magnus	<i>Skatt på inntekt</i>	4. utgave. Oslo, 1990. Elektronisk reproduksjon ved Nasjonalbiblioteket.
Aarbakke, Magnus	<i>Skatt på inntekt : D .2 : Bruttoinntektene</i>	3. reviderte utgave. Oslo, 1975. Elektronisk reproduksjon ved nasjonalbiblioteket.
Folkvord, Benn	<i>Utbytte. Lovlige og ulovlige tilpasninger til skattereglene</i>	Oslo, 2013
Zimmer, Frederik	<i>Lærebok i skatterett</i>	7.utgave. Oslo 2014
Zimmer, Frederik (red.) i samarbeid med Advokatfirmaet BA-HR DA	<i>Bedrift, selskap og skatt. Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere</i>	6.utgave. Oslo 2014
Artikler		
Folkvord, Benn	<i>Tvangslønn</i>	Tidsskriftet Skatterett 2012 s.200-209 Sitert fra lovdata

Gjems-Onstad, Ole	<i>Tvangslønn - konstruerte lønns-uttak i sparegrisselskaper</i>	Revisjon og Regnskap nr.5 2006, s.48-53. Sitert fra lovdata.
Kvamme, Kristian	<i>Skatteloven § 13-1 og forholdet til OECDs retningslinjer</i>	Skatterett Tidsskrift for skatt og avgift nr.1 2014 Sitert fra idunn.no